



ASSOLOMBARDA

DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Dispensa n° 10/2024

A cura

Fisco e Diritto d'Impresa

La guida è stata aggiornata nel mese di dicembre 2024

Indice Contenuti

1. Introduzione	4
2. Regime delle società di comodo (L. 724/94)	
Aspetti generali	5
2.1. Soggetti interessati	6
2.2. Soggetti esclusi	6
2.3. Verifica dell'operatività	11
2.4. Imputazione del reddito presunto	15
2.5. Base imponibile minima ai fini Irap	17
2.6. Limiti ai rimborsi e alle compensazioni del credito Iva	17
3. Misure restrittive (D.L. 138/2011)	
Aspetti generali	19
3.1. Aumento dell'aliquota Ires	19
3.2. Estensione della disciplina alle società in perdita sistemica	23



Introduzione

La disciplina delle società non operative, prevista dalla L. 724/94, art. 30, ha l'obiettivo di scoraggiare la costituzione o la prosecuzione di società di mero godimento che difettano del requisito di imprenditorialità. Il fenomeno che il legislatore ha inteso perseguire è quello della interposizione fittizia mediante l'utilizzo di società che non svolgono attività operative e che, come tali, si presume siano utilizzate per la mera intestazione di beni, quali immobili o partecipazioni.

Ne è conseguito l'obbligo per tutte le società, salvo cause di esclusione, di effettuare un test di operatività che consiste nel verificare, in ciascun periodo d'imposta, che i ricavi conseguiti siano congrui alla struttura patrimoniale di cui l'ente si è dotato. In particolare, i ricavi devono essere superiori o uguali ai ricavi determinati, in via presuntiva, mediante l'applicazione di coefficienti di legge ad alcuni beni iscritti nello Stato Patrimoniale (partecipazioni e crediti, immobili e altre immobilizzazioni).

Il mancato superamento del test comporta per la società lo status di "società di comodo" cui si applicano le seguenti penalizzazioni:

- l'imputazione di un reddito minimo presunto;
- l'imputazione di una base imponibile minima ai fini Irap;
- limitazioni alla compensazione e al rimborso del credito Iva.



Regime delle società di comodo (L. 724/94)

ASPETTI GENERALI

Come anticipato nelle premesse, la L. 724/94, art. 30, c. 1, sanziona come non operativi i soggetti che hanno conseguito ricavi effettivi inferiori ai ricavi presunti, determinati applicando dei coefficienti di legge ad alcune voci dello Stato Patrimoniale (partecipazioni e crediti, immobili e altre immobilizzazioni).

Il D.L. 138/2011 ha introdotto una nuova presunzione di non operatività per i soggetti che, pur superando il test dei ricavi, risultano essere in “perdita sistemica”. Questa norma è stata tuttavia soppressa con effetto dal 2022 dal Decreto semplificazioni.

I soggetti che risultano non operativi subiscono le seguenti penalizzazioni:

- l'imputazione di un reddito minimo presunto, calcolato applicando dei coefficienti di redditività alle suddette voci di Stato patrimoniale;
- l'imputazione di una base imponibile minima i fini Irap;
- limiti alla compensazione e al rimborso del credito Iva.

Il decreto legislativo 13 dicembre 2024 n. 192 ha modificato, dimezzandoli, i coefficienti per il calcolo dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto.

2.1. SOGGETTI INTERESSATI

Il regime delle società non operative si applica ai seguenti soggetti, tassativamente individuati dall'art. 30, c. 1, L. 724/94, indipendentemente dalla tipologia di contabilità adottata (ordinaria o semplificata):

- società di capitali (s.p.a., s.r.l., s.a.p.a.);
- società di persone (s.n.c., s.a.s.) ed equiparate;
- società ed enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione in Italia.

2.2. SOGGETTI ESCLUSI

Il regime delle società non operative non è applicabile:

- a) ai soggetti che non hanno la natura giuridica prevista dall'art. 30, c. 1, L. 724/94;
- b) ai soggetti che, pur rivestendo la natura giuridica prevista dalla norma:
 - b1) possono far valere una delle cause di esclusione stabilite dall'art. 30, c. 1, secondo periodo, L. 724/94;
 - b2) possono far valere una delle cause di disapplicazione stabilite dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14.2.2008;
 - b3) hanno presentato apposito interpello per chiedere la disapplicazione ottenendo una risposta positiva da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I soggetti esclusi dal regime, per i motivi sub b), sono comunque tenuti a segnalare nel modello Unico, quadro RS, l'esistenza di cause di esclusione, disapplicazione o esonero a seguito di interpello. Nessun obbligo di compilazione ricade invece sui soggetti sub a).

a) Esclusione soggettiva (legata alla natura giuridica)

Sono esclusi dall'applicazione del regime delle società non operative, per motivi legati alla loro natura giuridica, i seguenti soggetti:

- le società semplici;
- le società cooperative, società consortili e di mutua assicurazione;
- gli enti commerciali e non commerciali residenti;
- le società non residenti senza stabile organizzazione¹.

¹ La normativa sulle società di comodo si applica invece alle società estere per le quali la residenza in Italia è presunta ai sensi dell'art. 73, c. 5 bis, Tuir (cosiddetta "esterovestizione"), essendo tali società equiparate ai soggetti fiscalmente residenti.

b1) Cause di esclusione previste dalla L. 724/94

Il regime delle società non operative non si applica ai soggetti che possono far valere una delle cause di esclusione elencate nell'art. 30, c. 1, secondo periodo, L. 724/94.

Le società sono tenute a segnalare l'esistenza di una delle cause di esclusione nel modello Unico, quadro RS. L'indicazione del codice corrispondente alla causa di esclusione esonera il contribuente dalla compilazione del prospetto.

In particolare, andrà indicato:

- 1 - per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2 - per i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- 3 - per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4 - per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5 - per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6 - per le società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 7 - per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8 - per le società in stato di fallimento/liquidazione giudiziale, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9 - per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10 - per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11 - per le società ed enti che applicano gli ISA per il periodo di imposta 2022 e conseguono il livello di affidabilità fiscale individuato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 12 dall'art. 9-bis del DL 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, per l'accesso al beneficio premiale previsto dal comma 11, lett. c) del citato articolo 9-bis;
- 12 - per le società consortili.

b2) Cause di disapplicazione previste dal Provvedimento 14.2.2008

Con Provvedimento 14 febbraio 2008 dell'Agenzia delle Entrate sono state individuate ulteriori cause di disapplicazione della disciplina che vengono qui riepilogate. Queste particolari cause di disapplicazione riguardano le società holding, le società immobiliari

e le società in liquidazione. Anche in questo caso è necessario segnalare nel modello Unico, quadro RS la causa di disapplicazione.

In particolare, va indicato:

2- società sottoposte a procedura concorsuale;

3- società sottoposta a sequestro penale o confisca;

4- soggetti i cui immobili sono concessi in locazione a Enti pubblici o locati a canone vincolato (in questo caso la disapplicazione opera parzialmente nei limiti alle immobilizzazioni in oggetto);

5- società che detengono partecipazioni immobilizzate in società non di comodo, in società escluse dalla disciplina (anche a seguito di accoglimento dell'interpello), in società collegate non residenti;

6- soggetti che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo per un periodo d'imposta precedente e le cui condizioni oggettive non sono mutate;

7- soggetti che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo per un periodo d'imposta precedente e le cui condizioni oggettive non sono mutate non tenuti alla compilazione del prospetto;

8- società che esercita esclusivamente attività agricola;

9- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;

99- società in liquidazione volontaria che in una precedente dichiarazione si sono impegnate a chiedere la cancellazione dal REI.

b3) Disapplicazione in seguito ad interpello preventivo sui ricavi

Se ad una società non sono applicabili le cause di esclusione/disapplicazione sopra descritte, essa può presentare, qualora ne ricorrano i presupposti, istanza di interpello² all'Agenzia delle Entrate al fine di non restare incisa dalle disposizioni sulle società di comodo (Art. 30, c. 4 bis, L. 724/94).

Nell'istanza è necessario indicare le circostanze oggettive (generalmente motivi esogeni, indipendenti dalla volontà dell'ente) che hanno impedito alla società di conseguire ricavi almeno pari a quelli minimi presunti, previsti dalla disciplina delle società di comodo.

L'interpello può essere presentato per una sola imposta (imposta sul reddito, Irap, Iva) ovvero per due o per tutte e tre. Se l'istanza di interpello viene accolta, la società è ritenuta esclusa dalla disciplina in commento e deve segnalare tale esclusione nel modello Unico, barrando le caselle corrispondenti alle imposte per le quali ha ottenuto parere favorevole.

² Art. 37 bis, c. 8, D.P.R. 600/73

Pertanto, il prospetto per la verifica dell'operatività non deve essere compilato se l'istanza di interpello è stata accolta sia per l'Imposta sui redditi, sia per l'Irap, sia per l'Iva.

Si rammenta infine che i contribuenti, che hanno ottenuto parere favorevole all'interpello, non sono tenuti a riproporre l'istanza, quando persistono le motivazioni addotte inizialmente per giustificare lo scostamento tra ricavi effettivi e ricavi minimi³.

Termine di presentazione dell'interpello

L'istanza va presentata in tempo utile ovvero con un anticipo tale che consenta all'Ufficio di fornire risposta entro il termine di presentazione del modello Unico, relativo all'anno interessato dalla normativa sulle società di comodo.

L'istanza deve essere trasmessa alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio ed indirizzata al Direttore regionale delle Entrate. Sia in caso di esito favorevole al contribuente, sia in caso contrario, la DRE provvederà a notificare al contribuente il provvedimento adottato; si rammenta infatti che non è prevista alcuna forma di silenzio assenso o silenzio rifiuto.

Impugnazione del provvedimento di diniego

L'Agenzia delle Entrate ritiene⁴ che il contribuente non possa impugnare il provvedimento di diniego in quanto esso ha natura di parere e non rientra tra gli atti impugnabili menzionati nell'art. 19, c. 1, lett. h, D.Lgs. 546/92. Se il contribuente non condivide le motivazioni addotte nel provvedimento di diniego, potrà impugnare l'avviso di accertamento, emesso dall'Ufficio, a seguito del mancato adeguamento al reddito minimo presunto.

La Corte di Cassazione, di avviso contrario, ritiene invece che il provvedimento di diniego sia un atto impugnabile e che anzi l'impugnazione sia condizione necessaria per esercitare il diritto ad effettuare successive opposizioni⁵.

Alla luce della sentenza della Suprema Corte è necessario che l'Agenzia delle Entrate intervenga confermando o integrando le indicazioni di prassi, già fornite. In attesa comunque di chiarimenti, è consigliabile che il contribuente impugni sempre, a titolo cautelativo, il provvedimento di diniego alla disapplicazione, notificando il ricorso sia alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, competente per territorio, sia alla Direzione regionale delle Entrate.

³ Circ. 32/2010

⁴ Circolari 5/2007, 7/2009, 32/2010

⁵ La Cassazione (sentenza n. 8663 del 14.4.2011) ritiene che il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate nega la disapplicazione della disciplina in commento è impugnabile perché esso è assimilabile al diniego di agevolazione di cui all'art. 19, c. 1, lett. h, del D.Lgs. 546/92. Cfr. anche C.T.P. Reggio Emilia 20.9.2011, n. 154.

Carattere obbligatorio dell'istanza

Secondo l'Agenzia delle Entrate⁶ la presentazione dell'istanza di interpello è obbligatoria. La naturale conseguenza è che il contribuente, che disapplica la disciplina senza aver ottenuto parere favorevole all'interpello disapplicativo, in sede di controllo, è passibile di una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro⁷.

L'Agenzia ha peraltro espressamente riconosciuto⁸ come ammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento da parte del contribuente che non abbia presentato istanza di interpello disapplicativo, affermando in questo modo il principio secondo cui, ferma restando l'applicabilità della sanzione amministrativa per omessa comunicazione, il contribuente può sempre dimostrare la sussistenza delle circostanze che hanno legittimato l'accesso al regime derogatorio, anche ex-post.

Circostanze ritenute idonee all'accoglimento dell'istanza di interpello

Mancato avvio dell'attività

Una circostanza che è stata ritenuta apprezzabile per disapplicare la normativa sulle società di comodo, con riferimento ai periodi di imposta successivi al primo, concerne il mancato avvio dell'attività prevista dall'oggetto sociale⁹, per i seguenti motivi:

- la società non ha ottenuto le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento della sua attività, pur avendole tempestivamente richieste;
- l'imprenditore, per cause indipendenti dalla sua volontà, non ha completato nel primo periodo d'imposta la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività;
- la società svolge esclusivamente un'attività di ricerca che è propedeutica all'esercizio di un'altra attività e che, di per sé, non consente la produzione di beni e servizi e la conseguente realizzazione di proventi.

Società immobiliari

Le società immobiliari possono chiedere all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione della disciplina nei seguenti casi¹⁰:

- detengono solo immobili in corso di costruzione, non idonei a produrre ricavi;

⁶ Circ. 32/2010

⁷ Sanzione prevista dall'art. 11, c. 1, lett. a del D.Lgs. 471/97 per l'omissione di comunicazioni prescritte dall'Amministrazione Finanziaria.

⁸ L'Agenzia delle Entrate ha considerato superata l'indicazione contenuta nella circ. 7/2009 secondo la quale, invece, in assenza di presentazione dell'istanza, sarebbe inammissibile il successivo ricorso contro l'avviso di accertamento.

⁹ Circ. n. 5/2007, par. 4.2

¹⁰ Circ. n. 5/2007, par. 4.5; circ. n. 44/2007, par. 2; circ. n. 25/2007, par. 8

- non possono praticare canoni di locazione sufficienti a garantire i ricavi minimi presunti;
- sono impossibilitate a modificare i contratti di locazione;
- detengono immobili inagibili;
- sono proprietarie di terreni in attesa dell'autorizzazione amministrativa per l'edificazione;
- sono proprietarie di terreni che non possono essere edificati per vincoli derivanti dalla legislazione regionale;
- locano immobili a soggetti pubblici con canoni irrisori, ma soggetti a parere di congruità da parte dell'Agenzia del Territorio;
- locano immobili a canoni di modesto importo, ma in linea con le quotazioni dell'Osservatorio del mercato immobiliare, consultabile sul sito dell'Agenzia del Territorio.

Non risultano pronunce che abbiano riguardato situazioni di immobili non affittati; in questo caso si deve ritenere che la società debba comunque dimostrare di aver svolto un'attività finalizzata alla locazione dei fabbricati a canoni non superiori a quelli di mercato.

Società holding

Le società che detengono partecipazioni in altre società possono fondare l'istanza di disapplicazione sulla circostanza che le partecipate non abbiano distribuito dividendi, a causa di uno dei seguenti motivi¹¹:

- sono in fase di avvio dell'attività oppure operano in settori in crisi;
- devono utilizzare le riserve di utili per coprire le perdite;
- sono società "veicolo" create per l'acquisizione di altre società¹².

Resta ferma, ovviamente, la possibilità di chiedere la disapplicazione automatica in caso di partecipazioni in società operative, in società escluse dalla disciplina o in società collegate estere soggette alla disciplina CFC (art. 168, Tuir). La disapplicazione sarà parziale ossia limitata alle partecipazioni in questione.

2.3. VERIFICA DELL'OPERATIVITÀ

Al fine della verifica dell'operatività, la società deve effettuare il test dei ricavi: se i ricavi effettivi, calcolati come valore medio sul triennio composto dall'anno di riferimento e dai

¹¹ Circ. n. 5/2007, par. 4.4

¹² La società "veicolo" deve dimostrare quindi che è costretta a utilizzare i proventi conseguiti dalla società target per rimborsare il debito contratto ai fini dell'acquisizione.

due anni precedenti, risultano essere inferiori ai ricavi presunti (determinati sempre in valore medio), la società si considera non operativa.

Calcolo dei ricavi presunti

I ricavi presunti sono calcolati applicando dei coefficienti di legge ad alcune voci dell'attivo di Stato Patrimoniale (partecipazioni e crediti, immobili e altre immobilizzazioni), secondo lo schema sotto riportato¹³.

Ricavi presunti – Calcolo	
Elementi dell'Attivo	Coefficiente
Partecipazioni e crediti finanziari	1%
Immobili ordinari	3%
Immobili uso ufficio (cat. catastale A10)	2,5%
Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	2% (*)
Immobili (qualunque sia la categoria di appartenenza) situati in comuni con meno di 1.000 abitanti (**)	0,5%
Altre immobilizzazioni	15%
(*) A partire dal terzo esercizio successivo a quello di acquisizione o di rivalutazione con effetti fiscali, l'immobile torna a scontare il coefficiente ordinario del 3%.	
(**) L. 244/2007, art. 1, c. 128	

Il valore rilevante delle singole voci è determinato come media del triennio, composto dall'anno di riferimento (per il quale si deve verificare l'operatività) e dai due anni precedenti.

Pertanto, i ricavi presunti relativi all'anno n saranno determinati con la funzione indicata:

$$\text{Ricavipresunti}_n = 2\% \left(\frac{PC_n + PC_{n-1} + PC_{n-2}}{3} \right) + 6\% \left(\frac{I_n + I_{n-1} + I_{n-2}}{3} \right) + 5\% \left(\frac{Iu_n + Iu_{n-1} + Iu_{n-2}}{3} \right) + 4\% \left(\frac{Ia_n + Ia_{n-1} + Ia_{n-2}}{3} \right) + 1\% \left(\frac{Ic_n + Ic_{n-1} + Ic_{n-2}}{3} \right) + 15\% \left(\frac{AI_n + AI_{n-1} + AI_{n-2}}{3} \right)$$

dove:

PC = Partecipazioni e crediti finanziari

I = Immobili ordinari

Iu = Immobili uso ufficio

Ia = Immobili a destinazione abitativa

Ic = Immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti

AI = Altre immobilizzazioni

Ai fini della determinazione degli importi, l'Agenzia ha chiarito che il valore di ciascun bene acquistato/ceduto durante l'anno deve essere ponderato sulla base dei giorni di effettivo possesso nell'esercizio.

Partecipazioni e crediti finanziari

Ai fini del calcolo dei ricavi presunti vanno considerati:

- i beni indicati nell'art. 85, c. 1, lettere c), d), e), ossia le azioni o quote di partecipazione in soggetti Ires, gli strumenti finanziari similari alle azioni, le obbligazioni ed altri titoli diversi dai precedenti;
- le quote di partecipazione in società di persone;
- i crediti finanziari.

¹³ Come modificati dall'art. 20 D.Lgs. 13 dicembre 2024, n.192, con effetto dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Nel calcolo sono incluse le partecipazioni che beneficiano della Pex (Tuir, art. 87), mentre sono escluse le azioni proprie, in quanto non generano proventi¹⁴ e le partecipazioni in società “non di comodo” e in generale in società escluse dalla disciplina¹⁵.

Inoltre sono rilevanti soltanto i crediti di natura finanziaria, mentre sono esclusi i crediti commerciali, ma anche i crediti verso l’Erario, per rimborsi d’imposta, in quanto non si tratta di crediti connessi ad operazioni di finanziamento.

Per gli elementi qui considerati, è stato inoltre precisato che non assume alcun rilievo che in bilancio siano classificati tra le immobilizzazioni o nell’attivo circolante.

Immobili

Per la determinazione dei ricavi presunti devono essere considerati i terreni ed i fabbricati nonché le navi¹⁶, se detenuti in proprietà o in leasing.

I medesimi beni sono esclusi se:

- sono posseduti in locazione (non finanziaria), in comodato o in noleggio;
- sono concessi in usufrutto gratuito¹⁷;
- sono classificati tra le “immobilizzazioni in corso”, perché inidonei a produrre proventi.

Sono esclusi dal calcolo anche gli immobili che, in base ad una classificazione conforme a corretti principi contabili, sono stati iscritti nell’attivo circolante. Si tratta in questo caso di beni che sono l’oggetto dell’attività, di compravendita immobiliare o di costruzione/ristrutturazione per la vendita, svolta ordinariamente dal contribuente.

Altre immobilizzazioni

Ai fini del calcolo dei ricavi presunti rilevano tutti gli altri beni patrimoniali, non ricompresi nelle categorie “Partecipazioni e crediti finanziari” e “Immobili”, che hanno natura di investimento durevole e quindi:

- le immobilizzazioni materiali
- impianti e macchinari (B II 2 SP)
- attrezzature industriali e commerciali (B II 3 SP)
- altri beni materiali (B II 4 SP), escluse le navi
- le immobilizzazioni immateriali
- brevetti, marchi, concessioni ecc.
- costi pluriennali (avviamento, costi di impianto e ampliamento, spese di ricerca e sviluppo, spese di pubblicità ecc.)

¹⁴ Circ. 25/2007, par. 3.2.1

¹⁵ Cfr. comma 1, lett. e, Provvedimento n. 23681 del 14.2.2008

¹⁶ Art. 8-bis, c. 1, lett. a, D.P.R. 633/72

¹⁷ I beni concessi in usufrutto dovranno essere considerati da parte dell’usufruttuario ove soggetto alla disciplina delle società di comodo. L’esclusione dei beni concessi in usufrutto gratuito non opera nell’ipotesi in cui gli usufruttuari siano i soci persone fisiche della società.

Si ribadisce che, in ogni caso, non rilevano le immobilizzazioni materiali ed immateriali in corso, in quanto si tratta di beni non ancora idonei a produrre proventi.

Valorizzazione dei beni¹⁸

La valorizzazione dei beni patrimoniali (L. 724/94, art. 30, c. 2) avviene utilizzando:

- per i beni in proprietà, il costo determinato ai sensi dell'art. 110, c. 1, Tuir, ossia il costo di acquisto o di produzione, maggiorato degli oneri di diretta imputazione, al lordo delle quote di ammortamento già dedotte. Il costo storico dovrà essere assunto senza considerare gli eventuali limiti alla deducibilità degli ammortamenti, previsti dalla normativa fiscale. Quindi per i beni a deducibilità limitata (per es. autovetture) il costo va assunto per intero¹⁹;
- per i beni in leasing, il costo sostenuto dal concedente ovvero, in mancanza di tale documentazione, la somma dei canoni e del prezzo del riscatto.

Calcolo dei ricavi effettivi

Il calcolo dei ricavi effettivi, da confrontare con i ricavi presunti, ai fini della verifica dell'operatività, si effettua determinando il valore medio triennale delle seguenti voci del Conto Economico:

- ricavi:
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni (voce A1 CE);
 - altri ricavi e proventi (voce A5 CE) incluse le plusvalenze realizzate dall'alienazione di cespiti per la fisiologica sostituzione aziendale;
- incrementi di rimanenze:
 - variazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti (voce A2 CE);
 - variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3 CE);
 - variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (voce B11 CE).Non vanno considerati, invece, ai fini dell'effettuazione del test di operatività, i decrementi delle rimanenze;
- altri proventi relativi alla gestione finanziaria (voci C15 e C16 CE)²⁰.

Sono esclusi i proventi straordinari (voce E20).

Anche in questo caso, i ricavi e proventi concorrono nella misura iscritta in Conto Economico, indipendentemente dalla rilevanza dell'importo ai fini fiscali.

Analogamente a quanto si fa per il calcolo dei ricavi presunti, le voci di Conto Economico sopraelencate vanno prese considerando sempre il valore medio triennale, sulla base del

¹⁸ Le società in contabilità semplificata valorizzano i beni in base alle scritture contabili obbligatorie (registri Iva o, se tenuto, registro dei beni ammortizzabili).

¹⁹ Circ. 11/2007, par. 6.1

²⁰ Gli interessi attivi si considerano solo se derivanti da crediti che hanno concorso al test, pertanto non vanno considerati gli interessi relativi ai crediti per rimborsi di imposte (circ. n. 25/2007, par 3.2.1).

triennio composto dall'anno di riferimento (per il quale si deve verificare l'operatività) e dai due anni precedenti.

Pertanto i ricavi effettivi, relativi all'anno n saranno così calcolati:

$$\text{Ricavi effettivi}_n = \left(\frac{R_n + R_{n-1} + R_{n-2}}{3} \right) + \left(\frac{IR_n + IR_{n-1} + IR_{n-2}}{3} \right) + \left(\frac{AP_n + AP_{n-1} + AP_{n-2}}{3} \right)$$

dove:

R = Ricavi (A1 e A5 del CE)

IR = Incrementi delle rimanenze (A2, A3 e B11 del CE)

AP = Altri Proventi (C15 e C16 del CE)

Test dei ricavi

La verifica di operatività di una società consiste nel confrontare i ricavi effettivi con i ricavi presunti:

- se i ricavi effettivi sono maggiori o uguali ai ricavi presunti, la società è operativa;
- se invece i ricavi effettivi sono minori dei ricavi presunti, la società è non operativa.

La sanzione di non operatività comporta:

- l'imputazione di un reddito minimo calcolato su base presuntiva;
- l'attribuzione di una base imponibile Irap minima;
- limitazioni al rimborso ed alla compensazione del credito Iva.

2.4. IMPUTAZIONE DEL REDDITO PRESUNTO

Alla verifica di non operatività consegue l'imputazione di un reddito minimo calcolato in modo presuntivo.

Anche il reddito presunto, analogamente ai ricavi, si determina applicando dei coefficienti di legge al valore di alcuni beni dell'attivo di Stato Patrimoniale (partecipazioni e crediti, immobili, altre immobilizzazioni); in questo caso, i coefficienti non vengono applicati ad un valore medio triennale, ma al valore dei beni indicato nel bilancio dell'esercizio di riferimento.

Reddito presunto – Determinazione	
Voci Attivo Stato Patrimoniale	Coefficiente di redditività
Partecipazioni e crediti finanziari	0,75%
Immobili	2,38%
Immobili uso ufficio (cat. catastale A10)	2%
Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	1,5%
Immobili (qualunque sia la categoria di appartenenza) situati in comuni con meno di 1.000 abitanti	0,45%
Altre immobilizzazioni	12%

I beni di Stato Patrimoniale, elencati nella tabella²¹, devono essere moltiplicati per il coefficiente di redditività indicato a lato di ciascuna voce. Pertanto, il reddito presunto relativo all'anno n sarà così calcolato:

$$\begin{array}{c} \text{Reddito presunto}_n \\ = \\ 1,5\% \times PC_n + 4,75\% \times I_n + 4\% \times Iu_n + 3\% \times Ia_n + 0,9\% \times Ic_n + 12\% \times AI_n \end{array}$$

dove:

PC = Partecipazioni e crediti finanziari

I = Immobili ordinari

Iu = Immobili uso ufficio

Ia = Immobili a destinazione abitativa

Ic = Immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti

AI = Altre immobilizzazioni

Una volta determinato, il reddito presunto deve essere confrontato con il reddito effettivo: qualora il reddito effettivo della società risulti inferiore al reddito presunto, il primo dovrà essere incrementato fino al valore del secondo; se invece il reddito effettivo della società non operativa fosse superiore al reddito presunto, il reddito imponibile sarà pari al reddito effettivo.

In sostanza, il reddito imponibile è sempre pari al maggiore tra:

- il reddito minimo presunto e
- il reddito effettivo.

Proventi non tassati per effetto di agevolazioni – Rilevanza ai fini del reddito presunto

L'obbligo di dichiarare un reddito minimo presunto, per un soggetto non operativo, non fa venir meno i benefici connessi alle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge²². Pertanto, il reddito presunto calcolato nei modi sopra descritti può essere ridotto in presenza:

- di proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- di reddito esente ai fini IRES, anche per effetto di plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 87 del TUIR;
- di dividendi che fruiscono della detassazione di cui all'art. 89 del TUIR;
- dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi, in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR.

Pertanto, se una società non operativa avesse percepito dividendi, esenti per il 95%, potrà sottrarre dal reddito minimo presunto il 95% di tali dividendi.

Limiti al riporto delle perdite

In presenza dell'obbligo di dichiarare un reddito minimo presunto, le società che, in un periodo d'imposta, risultano non operative perdono anche il diritto di portare in avanti le

²¹ Come modificati dall'art. 20 D.Lgs. 13 dicembre 2024, n.192, con effetto dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

²² Circ. n. 25/2007, par. 4.1

perdite fiscali eventualmente determinate in quel periodo d'imposta, che sono, di fatto, fiscalmente inesistenti.

Analoga considerazione riguarda le perdite fiscali realizzate in esercizi precedenti a quello in cui la società risulta non operativa, le cosiddette "perdite pregresse".

Esse non possono essere utilizzate, nel periodo d'imposta di non operatività, per ridurre il reddito presunto, ma possono abbattere solo quella parte di reddito imponibile effettivo che eccede il reddito presunto (L. 724/1994, art. 30, c. 3).

Le perdite che eccedono la differenza tra risultato imponibile e reddito presunto possono beneficiare di ulteriore riporto a nuovo.

2.5. BASE IMPONIBILE MINIMA AI FINI IRAP

Le società non operative inoltre devono dichiarare (L. 724/94, art. 30, c. 3-bis) una base imponibile Irap almeno pari al reddito presunto Ires al quale vanno sommati i costi non deducibili, ovvero:

- le retribuzioni per il personale dipendente;
- i compensi per i collaboratori;
- i compensi per i lavoratori autonomi occasionali;
- gli interessi passivi.

Dalla base imponibile Irap, così determinata, si sottraggono le agevolazioni riconosciute ai fini Irap e le ordinarie deduzioni, quali, ad esempio, la deduzione prevista per ridurre il cosiddetto cuneo fiscale²³.

Con riferimento alla determinazione della base imponibile Irap delle società non operative, l'Agenzia ha ribadito che essa equivale al maggiore tra il valore della produzione effettivo e la base imponibile Irap minima presunta, senza alcun riguardo al reddito imponibile effettivo Ires, che, per inciso, potrebbe essere superiore a quello minimo presunto. Anche nel particolare caso di accoglimento dell'istanza disapplicativa ai soli fini Ires, la base imponibile minima presunta Irap è del tutto indipendente dal reddito imponibile dichiarato ai fini Ires.

Con riguardo alla determinazione della base imponibile presunta ai fini Irap risulta particolare anche la rilevanza accordata al valore delle partecipazioni, considerato che, di norma, i relativi componenti positivi sono esclusi dalla determinazione della base imponibile di tale tributo.

²³ Art. 11, c. 1, lett. a, D.Lgs. 446/97

2.6. LIMITI AI RIMBORSI E ALLE COMPENSAZIONI DEL CREDITO IVA

Le società non operative sono penalizzate anche ai fini Iva (L. 724/94, art. 30, c. 4).

È infatti stabilito che non possono compensare con altre imposte, né chiedere a rimborso, né cedere a terzi, il credito Iva risultante dalla dichiarazione Iva relativa al periodo per il quale risultano di comodo.

Pertanto, il credito risultante dalla dichiarazione può solo essere riportato nel successivo periodo, per la compensazione verticale Iva da Iva.

La norma prevede inoltre che l'eccedenza non possa essere ulteriormente riportata a nuovo, con la conseguenza della definitiva perdita del credito Iva, quando la società sia risultata non operativa per tre periodi d'imposta consecutivi ed in nessuno di essi abbia effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti²⁴.

²⁴ Cfr. circ. 25/2007

3

Misure restrittive (D.L. 138/2011)

ASPETTI GENERALI

Il D.L. 138/2011²⁵ ha inasprito la disciplina delle società di comodo introducendo due nuove misure restrittive:

- per le società di capitali non operative, l'aumento dell'aliquota Ires di 10,5 punti percentuali;
- un'ulteriore presunzione di non operatività per tutte le società che, pur superando il test di operatività sui ricavi, dichiarano perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi o dichiarano perdite fiscali in due periodi e un reddito inferiore a quello presunto nel periodo rimanente. **Questa norma è stata tuttavia soppressa con effetto dal 2022.**

²⁵ Art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies

3.1. AUMENTO DELL'ALIQUOTA IRES (ART. 2, COMMI DA 36-QUINQUIES A 36-NOVIES)

La prima novità introdotta dal D.L. 138/2011 consiste in una maggiorazione Ires di 10,5 punti percentuali (con aumento dell'aliquota dal 27,5% al 38%) da applicare al reddito complessivo delle società di capitali non operative.

Sulla base di quanto indicato nella Relazione tecnica al D.L. 138/2011, l'aliquota del 38% deve essere applicata sull'intero reddito, anche quando il reddito effettivo superi quello minimo presunto.

Si considerino i seguenti casi:

Caso 1) Reddito effettivo < reddito minimo

Società non operativa nel 2023
Reddito effettivo 2023 = 80.000
Reddito minimo presunto 2023 = 100.000
Ires 2023 = 38% x 100.000 = 38.000

In questo caso opera il meccanismo già noto (imputazione del reddito minimo presunto alla società non operativa), con la novità che il reddito minimo presunto sconta l'aliquota del 38% anziché quella del 27,5%.

Caso 2) Reddito effettivo > reddito minimo

Società non operativa nel 2023
Reddito effettivo 2023 = 120.000
Reddito minimo presunto 2023 = 100.000
Ires 2023 = 38% x 120.000 = 45.600

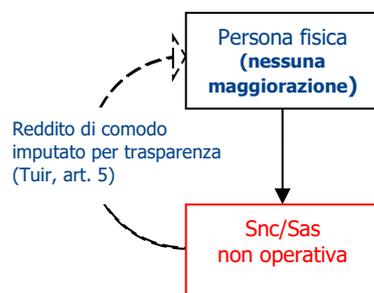
In questo caso, secondo quanto indicato nella Relazione Tecnica, l'aliquota del 38% va applicata anche sulla parte di reddito imponibile che eccede il reddito minimo presunto.

Ambito soggettivo

L'aumento dell'aliquota Ires dal 27,5% al 38% si applica alle società di capitali che risultano non operative.

Nessuna maggiorazione è stata introdotta per le società di persone, non operative, che imputano il reddito per trasparenza a soci persone fisiche (art. 5, Tuir).

Il motivo del diverso trattamento può essere spiegato con la circostanza che il reddito, imputato per trasparenza da una società di persone ai soci persone fisiche, sconta già ora una tassazione ad aliquote marginali Irpef fino al 43%, quindi superiori al 27,5%.



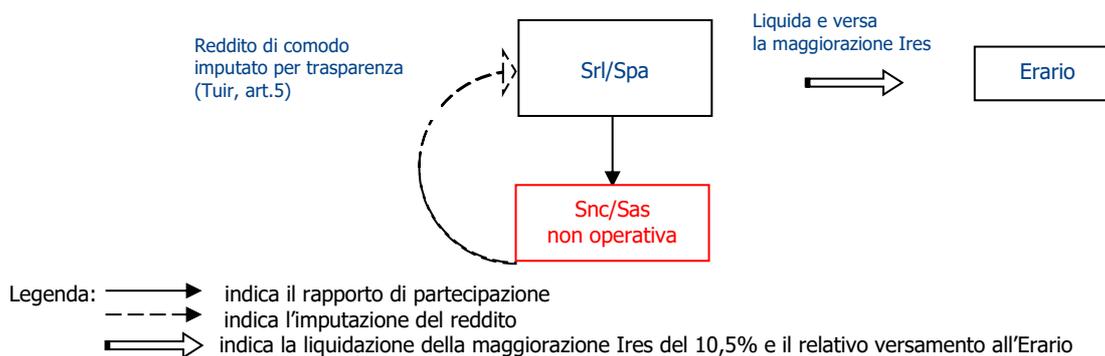
L'aggravio d'imposta, pertanto, riguarda solo il reddito soggetto a Ires e prevede particolari disposizioni riguardo al reddito prodotto all'interno dei gruppi societari (cfr. par. "Casi particolari").

Casi particolari

a) Società di persone non operativa partecipata da società di capitali (art. 2, c. 36-quinquies)

In una società di persone non operativa, partecipata da una società di capitali operativa, il reddito di comodo imputato per trasparenza (art. 5, Tuir) dalla partecipata alla partecipante, sconta la maggiorazione del 10,5%.

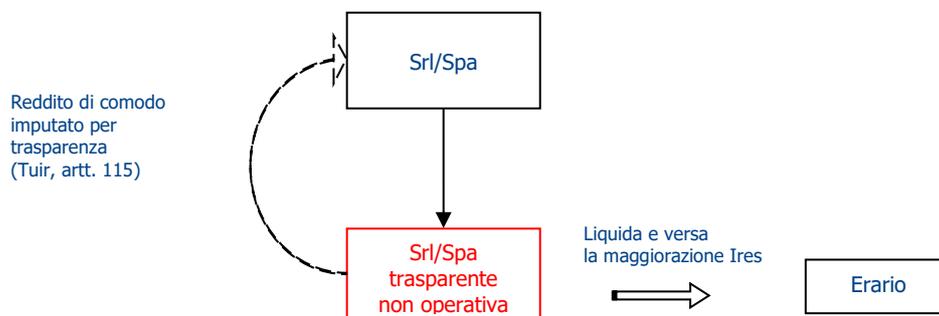
Pertanto, la società di capitali partecipante liquiderà e verserà il 27,5% sull'intero reddito dichiarato oltre al 10,5% sul reddito di comodo, ricevuto per trasparenza.



b1) Società di capitali trasparente non operativa partecipata da società di capitali (art. 2, c. 36-octies)

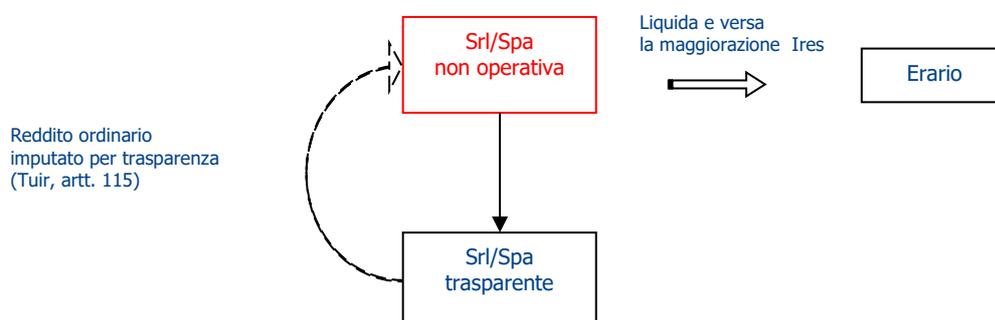
Nell'ambito del regime di trasparenza (artt. 115 e 116, Tuir), la società partecipata non operativa provvede autonomamente a liquidare e versare il 10,5% sul reddito di comodo,

per poi imputarlo al soggetto partecipante che lo assoggetterà a tassazione nei modi ordinari.



b2) Società di capitali trasparente partecipata da società di capitali non operativa (art. 2, c. 36-octies)

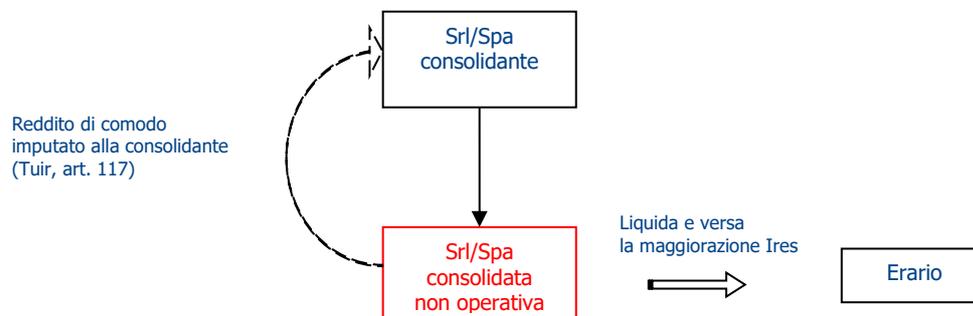
Sempre nell'ambito del regime di trasparenza (artt. 115, Tuir), se è la società partecipante a risultare non operativa, essa assoggetterà il proprio reddito presunto alla maggiorazione del 10,5%, senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata.



c) Società consolidata non operativa (art. 2, c. 36-sexies)

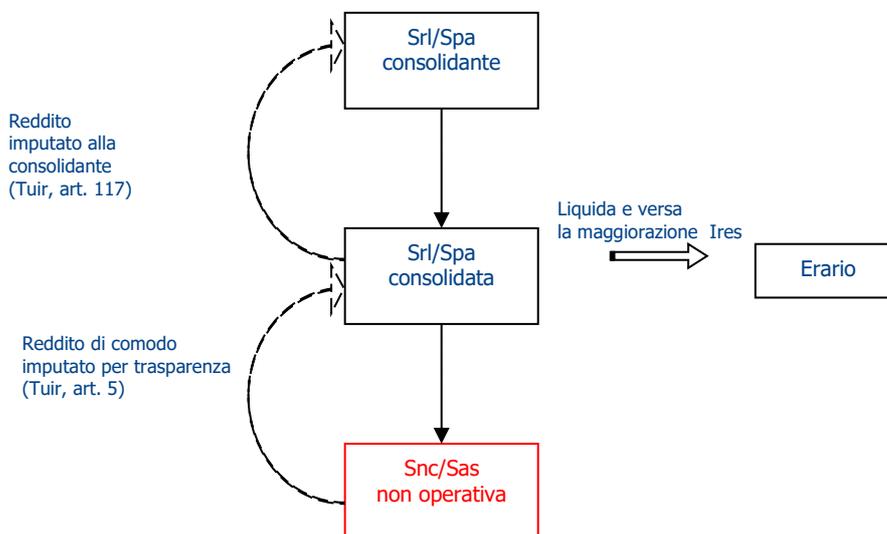
Nell'ambito della tassazione di gruppo (art. 117, Tuir), vale il principio secondo cui la non operatività delle singole società aderenti al consolidato non deve influenzare la determinazione del reddito complessivo di gruppo, che sconta la tassazione ordinaria al 27,5%; spetta infatti alle singole società non operative liquidare e versare autonomamente la maggiorazione del 10,5%.

Pertanto, se una società consolidata risulta non operativa, essa liquiderà e verserà autonomamente la maggiorazione del 10,5% sul proprio reddito di comodo. Il reddito viene poi trasferito alla consolidante che liquida l'imposta sul reddito consolidato, applicando l'aliquota ordinaria del 27,5%.



d) Società di persone non operativa partecipata da società consolidata (art. 2, c. 36-septies)

Se una società di persone non operativa è partecipata da una società consolidata (art. 117, Tuir), quest'ultima versa autonomamente la maggiorazione del 10,5% sul reddito di comodo imputatole per trasparenza (art. 5, Tuir) dalla partecipata per poi assegnarlo, insieme al proprio reddito, alla società consolidante che liquida e versa l'imposta nei modi ordinari.



3.2. ESTENSIONE DELLA DISCIPLINA ALLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA (ART. 2, COMMI DA 36-DECIES A 36-DUODECIES)

La seconda novità introdotta dal D.L. 138/2011 consisteva nell'ampliamento dell'ambito di applicazione del regime delle società di comodo. Tale regime, infatti, era esteso alle società che, pur superando il test di operatività dei ricavi, previsto dalla L. 724/94, si trovavano in una delle seguenti situazioni:

- dichiaravano perdite fiscali per cinque periodi d'imposta consecutivi

oppure

- nell'arco temporale di un quinquennio, dichiaravano perdite fiscali in quattro periodi d'imposta (anche non consecutivi) e un reddito inferiore a quello presunto nel periodo d'imposta rimanente.

Se una società, pur superando il test dei ricavi, si trovava in una delle due condizioni indicate, essa era considerata non operativa nel periodo d'imposta successivo al suddetto quinquennio. In quel periodo d'imposta le era imputato un reddito minimo presunto (calcolato nei modi ordinari previsti dalla L. 724/94 e descritti nel par. 1.4) e, se si tratta di una società di capitali, era soggetta all'aliquota del 38%.

Questa norma è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 2022 dall'art. 9, comma 1 del DL 73/2022 (c.d. Decreto semplificazioni).

Elenco Dispense pubblicate

- “Intelligenza Artificiale per l’industria - Glossario” N° 01/2023
- “Ammortizzatori sociali” N° 02/2023
- “Guida alla riscossione” N° 03/2023
- “Ammortizzatori Sociali - La gestione della NASpi” N° 04/2023
- “Mestieri e competenze” N° 05/2023
- “La Parità di Genere: un’opportunità in evoluzione” N° 06/2023
- “Guida alle imposte locali” N° 07/2023
- “Disciplina delle società non operative” N° 08/2023
- “I numeri per le risorse umane” N° 09/2023
- “Guida operativa ai dottorati di ricerca con le imprese” N° 10/2023
- “Assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci” N° 11/2023
- “Rivalutazione terreni e partecipazioni” N° 12/2023
- “Collocamento mirato: L.68/99” N° 13/2023
- “Safety First” N° 14/2023
- “Disciplina Fiscale degli Omaggi” N° 15/2023
- “Il reddito di lavoro dipendente” N° 16/2023
- “La rivalutazione del tfr” N° 17/2023
- “Fiscalità delle auto aziendali” N° 18/2023
- “Il fornitore giusto: esserlo, sceglierlo, diventarlo” N° 19/2023
- “Comunità Energetiche Rinnovabili” N° 20/2023
- “Indagine Retributiva 2023” N° 01/2024
- “Rivalutazione terreni e partecipazioni” N° 02/2024
- “Piattaforme digitali per la condivisione di asset tra imprese” N° 03/2024
- “I numeri per le risorse umane - Edizione 2024” N° 04/2024
- “Linee guida per le Imprese sull’approccio all’Intelligenza Artificiale” N° 05/2024
- “Indagine Retributiva 2024” N° 06/2024
- “La qualità di domani” N° 07/2024
- “Autoconsumo: le configurazioni possibili per le imprese” N° 08/2024
- “Idrogeno: principali traguardi e sfide future” N° 09/2024

www.assolombarda.it
www.genioeimpresa.it

