



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF138

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 14

OGGETTO	SOCIETÀ DI COMODO - CAUSE DI DISAPPLICAZIONE E DI ESCLUSIONE
RIFERIMENTI	ISTRUZ. MOD. REDDITI 2019 – ART. 9-BIS C. 12 DL 50/2017; PROV. 10/05/2019 - CM 9/2016
CIRCOLARE DEL	23/07/2019


Sintesi: si riepilogano le modalità di esposizione nel mod. Redditi delle cause di esclusione/disapplicazione relative sia al regime delle società non operative che per quelle in perdita sistematica.

Si rammenta che, a decorrere dal periodo d'imposta 2018, la causa di esclusione/disapplicazione automatica in passato riferita alla situazione evidenziatasi negli studi di settore riferita è stata sostituita da un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 9 nell'ambito dei mod. ISA.


A tal fine, l'eventuale adeguamento dei ricavi ai fini di migliorare il livello di affidabilità fiscale

- non va considerato rilevante ai fini del test dei ricavi (nè incide sulle perdite sistematiche, posto che fanno riferimento al quinquennio anteriore al 2018)
- ma indurre la causa di esclusione ove faccia raggiungere un livello di affidabilità almeno pari a 9.

Come noto, sono considerate “**di comodo**” le società che risultano, anche in via alternativa:

1)	in perdita sistematica	<p>pur superando il “test sui ricavi”:</p> <ul style="list-style-type: none"> - risultano in perdita fiscale nei <u>5 periodi d'imposta precedenti</u> - oppure, nei 5 periodi precedenti, risultano in perdita fiscale per 4 periodi d'imposta (anche non consecutivi) e per il restante periodo d'imposta, dichiarano un reddito inferiore a quello minimo presunto (art. 30 L. n. 724/94) <p> Nota: per i soggetti con “anzianità” inferiore a 5 periodi d'imposta, la disciplina non è applicabile (CM 6/2015)</p>
2)	non operative	conseguono ricavi effettivi < ricavi presunti individuati applicando prefissate percentuali a specifiche voci dell'attivo di Stato patrimoniale (cd. “ Test dei ricavi ”)

Perdite sistematiche: nel 2018 una società risulterà tale (e quindi “**di comodo**”) nei seguenti casi:

Caso	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1)	perdita	perdita	perdita	perdita	perdita	 DI COMODO
2)	Redd. < minimo	perdita	perdita	perdita	perdita	
3)	perdita	Redd. < minimo	perdita	perdita	perdita	
4)	perdita	perdita	Redd. < minimo	perdita	perdita	
5)	perdita	perdita	perdita	Redd. < minimo	perdita	
6)	perdita	perdita	perdita	perdita	Redd. < minimo	

Diversamente, la società non è “**in perdita sistematica**” se risulta, ad esempio

- in perdita per 3 periodi e presenta un reddito (anche inferiore al minimo) nei rimanenti 2 periodi.
- in perdita per 4 periodi e presenta un reddito superiore a quello minimo nel rimanente periodo-

Caso	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1)	perdita	perdita	perdita	Redd. < minimo	Redd. < minimo	 NON DI COMODO
2)	Redd. < minimo	perdita	Redd. < minimo	perdita	perdita	
3)	perdita	perdita	perdita	Redd. < minimo	perdita	

N.B.: la disciplina delle **perdite sistematiche** è “**preordinata**” al **test dei ricavi**, nel senso che quest'ultimo non va effettuato se il contribuente è già in perdita sistematica (cod. 1 a rigo RS116), non presentando alcuna causa di disapplicazione automatica da tale disciplina o di esclusione.

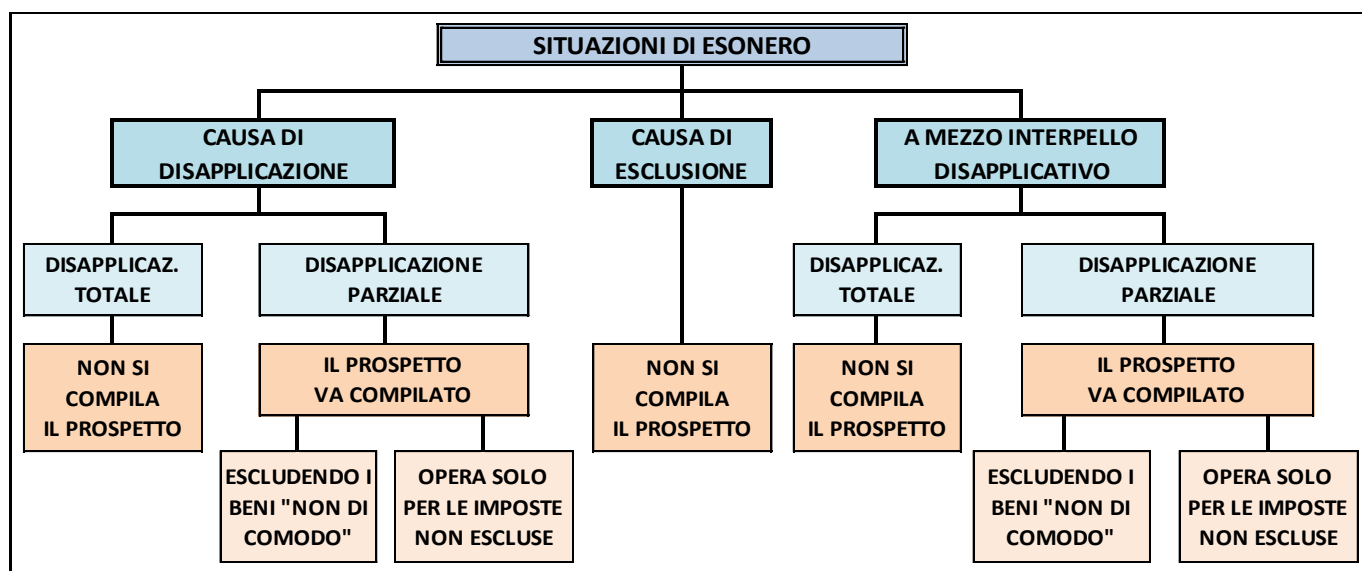


Start up: l'art. 26 c. 4 D.L. 179/2012 esclude dalla disciplina delle società di comodo (per test dei ricavi o perdite sistematiche) le società "start-up innovative", di cui all'art. 25 c. 2 del citato D.L. 179/2012

STATUS "DI COMODO" - CONSEGUENZE

Il mancato superamento del "test di operatività" o la perdita sistemica, comportano:

Ires/Irpef	l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello "minimo presunto" (le perdite pregresse sono utilizzabili solo per ridurre il reddito eventualmente eccedente tale reddito minimo, mentre l'eventuale perdita 2017 non è trasferibile al consolidato). Per i soggetti Ires è prevista una maggiorazione dell'aliquota pari al 10,5% (l'aliquota diventa 34,5%).
Irap	l'obbligo di dichiarare un valore produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto
Iva	l'impossibilità di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione (o cedere) l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione; è solo ammesso il riporto in avanti del credito per la compensazione verticale Iva da Iva. Anche quest'ultima possibilità è negata se per 3 anni consecutivi la società è "di comodo" ed ha generato un volume d'affari Iva inferiore ai ricavi minimi in ciascun periodo del triennio.



RIPRODUZIONE VIETATA - www.redazionefiscale.it

CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE - COMPILAZIONE DEL PROSPETTO

Le cause di esclusione/disapplicazione trovano collocazione nel primo rigo del prospetto riferito al calcolo della non operatività:

- mod. Redditi SC 2019: righe da RS116 a RS125
- mod. Redditi SP 2019: righe da RS11 a RS20.

Il prospetto presenta una struttura "analoga" a quella degli anni scorsi.



N.B.: si ricorda che il DLgs. 156/2015, di revisione della disciplina degli interpelli, ha disposto che

- ✓ il contribuente **può non presentare l'interpello preventivo** ove ritenga sussistano le condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame
- ✓ in tal caso procedendosi ad un contraddittorio con l'ufficio solo ex post.

Mod. Redditi SC 2019

Codice di esclusione (test dei ricavi e perdite sistematiche)		Codice di disapplicazione da società non operative e da perdite sistematiche		Imposta sul reddito - società non operativa		Imposta sul reddito - società in perdita sistematica		IRAP		IVA		Casi particolari	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica										
	Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale							
RS117	Titoli e crediti												
RS118	Immobili ed altri beni												
RS119	Immobili A/10												
RS120	Immobili abitativi												
RS121	Altre immobilizzazioni												
RS122	Beni piccoli comuni												
RS123	Totale												
RS124													
RS125	Reddito imponibile minimo												

Mod. Redditi SP 2019

Codice di esclusione (test dei ricavi e perdite sistematiche)		Codice di disapplicazione da società non operative e da perdite sistematiche		Imposta sul reddito - società non operativa		Imposta sul reddito - società in perdita sistematica		IRAP		IVA		Casi particolari	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
RS11	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica										
	Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale							
RS12	Titoli e crediti												
RS13	Immobili ed altri beni												
RS14	Immobili A/10												
RS15	Immobili abitativi												
RS16	Altre immobilizzazioni												
RS17	Beni piccoli comuni												
RS18	Totale												
RS19													
RS20	Reddito imponibile minimo												

Nelle caselle indicate vanno riportati i seguenti codici:

CASELLA	CODICI
1	ESCLUSIONE
2	DISAPPLICAZIONE SOCIETÀ NON OPERATIVE
3	SOGGETTO IN PERDITA SISTEMATICA

Tra le **cause di esclusione** da indicare **barrando le caselle** sulla sinistra del prospetto vi sono:

- ➔ quella utilizzabile dalle cd **"start-up innovative"** (solo per Redditi SC) per indicare la non applicazione della disciplina delle società **"non operative"** ed in perdita sistematica
- ➔ l'**impegno allo scioglimento** assunto nel mod. Redditi, cioè l'impegno alla cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine di presentazione della successiva dichiarazione (30/11/2020); in tal caso non va compilata la casella **"Disapplicazione società non operative"**.

CAUSE DI ESCLUSIONE NEL MOD. REDDITI 2019

Qualora si compila la **casella 1** del prospetto:

- le condizioni di “esclusione” vanno verificate solo per l’esercizio oggetto di verifica (2018)
- la restante parte del prospetto non va compilata.

cod.	INDICAZIONE	cod.	INDICAZIONE
1	Soggetti obbligati alla forma di società di capitali (solo nel mod. Redditi SC)	7	Società nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità
2	Soggetti nel 1° periodo d’imposta	8	Società assoggettate a procedure concorsuali
3	Società in amministrazione controllata o straordinaria	9	Società con un ammontare complessivo del valore della produzione > totale attivo dello stato patrimoniale
4	Società/enti che controllano società/enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati	10	Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 % del capitale sociale
5	Società esercenti pubblici servizi di trasporto	11	NEW - Società con livello di affidabilità ISA ≥ 9
6	Società con un numero di soci > 50	12	Società consortili (solo mod. Redditi SC)

Verifica dell’operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

Start-up ☐

Impegno allo sfoglimento ☐

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS117	Titoli e crediti	1						
RS118	Immobili ed altri beni							
RS119	Immobili A/TO							
RS120	Immobili abitativi							
RS121	Altre immobilizzazioni							
RS122	Beni piccoli comuni							
RS123	Totale							
RS124								
RS125	Reddito imponibile minimo							

NON SI COMPILA

Nota: nel rigo RS11 di Redditi SP 2019 la casella “Esclusione” va compilata riportando i codici da 2 a 11.

Esempio1

La Rossi srl è stata costituita il 10/09/2018. Per il 2018, primo anno di attività, opera la causa di esclusione contraddistinta dal codice “2”; in tal caso, rigo RS116 va così compilato:

Verifica dell’operatività e determinazione del reddito

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS116	2							

La restante parte del prospetto non va compilata.

DISAPPLICAZIONE DA “TEST DEI RICAVI” NEL MOD. REDDITI 2019

Qualora si compila la **casella 2** del prospetto:

- le condizioni di “disapplicazione” vanno verificate solo per l’esercizio oggetto di verifica (2018)
- la restante parte del prospetto non va compilata; tuttavia, secondo le istruzioni del mod. Redditi:
 - in caso di disapplicazione parziale (codici 4, 5 e 6)
 - il prospetto va compilato non tenendo conto dei valori ai fini dei ricavi /reddito presunto.

Casi particolari: qualora non si abbiano altri beni, diversi da quelli di cui ai predetti codici, da indicare a col. 1 e/o 4 dei rigi da RS117 a RS122, va compilata anche la casella “Casi particolari” (v. oltre). Ciò vale anche per Redditi SP 2019; in tal caso, la casella “Casi particolari” va compilata se non vi sono altri beni da indicare nelle colonne 1 e/o 4 dei rigi da RS12 a RS17.

DISAPPLICAZIONE TOTALE

DISAPPLICAZIONE TOTALE (cause verificatesi nel 2018):

cod.	INDICAZIONE	cod.	INDICAZIONE
2	Società sottoposte a procedure concorsuali	8	Società che esercitano esclusivamente attività agricola
3	Società sottoposte a sequestro penale o con nomina di un amministratore giudiziario da parte del Tribunale	9	Adempimenti e versamenti sospesi/differiti per eventi eccezionali
7	Società che hanno avuto accoglimento dell'interpello in relazione ad un precedente periodo d'imposta	99	Società in liquidazione volontaria , con impegno a sciogliersi assunto in precedenza (richiesta di cancellazione alla CCIAA entro il termine della dichiarazione successiva)

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IIVA	Casi particolari
1		2	3	4	5	6	7	8
Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale		
1		2%		4		1,50%		
,00				,00		4,75%		
,00				,00		4%		
,00				,00		3%		
,00		15%		,00		12%		
,00		1%		,00		0,9%		
RS122		Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto		
RS123 Totale		2		3		5		
		,00		,00		,00		

N.B.: l'indicazione delle cause di disapplicazione **esclude la compilazione del resto del prospetto.**

NON SI COMPILA

DISAPPLICAZIONE PARZIALE

DISAPPLICAZIONE PARZIALE (cause verificatesi nel 2018)

cod.	INDICAZIONE
4	Società i cui immobili sono concessi in locazione a Enti pubblici o locati a canone vincolato
5	Società che detengono partecipazioni in : <ul style="list-style-type: none"> società non di comodo società escluse dalla disciplina, per accoglimento dell'interpello
6 e 7	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo "parziale" per precedenti periodi d'imposta

N.B.: il prospetto va **ordinariamente compilato, escludendo tali beni.**

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito


RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IIVA	Casi particolari
1		2	3	4	5	6	7	8

DISAPPLICAZIONE DA "PERDITE SISTEMATICHE" NEL MOD. REDDITI 2019

Come anticipato, le società si considerano di comodo nel 2018 (mod. Redditi 2019), qualora:

- i periodi di imposta 2013 - 2017 risultino in perdita fiscale
- o 4 periodi siano in perdita ed il rimanente presenti un reddito imponibile < reddito minimo

Pertanto, in relazione alle modalità di **compilazione della cas. 3** "Soggetto in perdita sistematica":

IN ASSENZA DI CAUSE DI DISAPPLICAZIONE	<ul style="list-style-type: none"> va indicato il codice "1" vanno compilati rispettivamente: <ul style="list-style-type: none"> Redditi SC 2019: la col. 4 dei righe da RS117 a RS122 e la col. 5 di rigo RS123 Redditi SP 2019: la col. 4 dei righe da RS12 a RS17 e la colonna 5 di rigo RS18, sempreché non sia stata compilata la casella "Casi particolari". <p> N.B.: non si compila la restante parte del prospetto (in quanto si è già "di comodo"; di fatto le perdite sistematiche sono preordinate rispetto al test dei ricavi)</p>
CAUSA DI DISAPPLICAZIONE	<ul style="list-style-type: none"> va indicato uno dei codici di seguito riportati va compilata la restante parte del prospetto ai fini del test di operatività sui ricavi

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE TOTALE (verificarsi in qualsiasi periodo del quinquennio)			
cod.	INDICAZIONE	cod.	INDICAZIONE
2	Società sottoposte a procedura concorsuale	9	Società con risultato positivo per presenza di: proventi esenti, esclusi o con ritenuta secca/imposta sostitutiva; di agevolazioni
3	Società sottoposte a sequestro/confisca	10	Società che esercitano solo attività agricola
4	Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie	11	ATTENZIONE - Società congrue e coerenti agli studi di settore
5 e 6	Società che con interpello accolto in relazione a un precedente periodo d'imposta ("6" in caso di esonero da compilazione del prospetto)	12	Soggetti che si trovano nel 1° periodo d'imposta (in un periodo del quinquennio)
7	Società che presentano un MOL positivo	99	Società in liquidazione volontaria , con impegno a sciogliersi assunto in precedenza (richiesta di cancellazione alla CCIAA entro il termine della dichiarazione successiva)
8	Adempimenti e versamenti sospesi/differiti per eventi eccezionali		

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

Start-up ☐

Impegno allo scioglimento ☐

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
1	2	3	4	5	6	7	8	9
RS117	Titoli e crediti	Valore medio	Percentuale					
RS118	Immobili ed altri beni							
RS119	Immobili A/10							
RS120	Immobili abitativi							
RS121	Altre immobilizzazioni							
RS122	Beni piccoli comuni							
RS123	Totale			Ricavi presunti	Ricavi effettivi			Reddito presunto
RS124								
RS125	Reddito imponibile minimo							

PERDITA QUINQUENNALE SENZA DISAPPLICAZIONE (cioè "di comodo"): cod. 1

ALCUNI CASI PARTICOLARI DI DISAPPLICAZIONE

COD. "9" E RATEIZZAZIONE DELLE PLUSVALENZE

Rientra tra le cause di disapplicazione da perdite sistematiche l'ipotesi (codice "9") secondo cui:

- ⇒ si determini un risultato che passa da negativo a positivo (>0)
- ⇒ ove alla **perdita fiscale** vengano sommati importi che non concorrono alla formazione del reddito per effetto di disposizioni agevolative, tra cui le **plusvalenze rateizzate** (RM 68/2013).

Pertanto, in presenza di rateizzazione di plusvalenze, ai fini dell'applicazione delle società in perdita sistematica il risultato di periodo va rideterminato **annullando la rateizzazione**, e cioè:

Anno di realizzo della plusvalenza	incrementando il risultato fiscale di periodo dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi
Periodi d'imposta successivi	riducendo il risultato fiscale di periodo dell'importo pari alla variazione in aumento operata in dichiarazione (1/5 della plusvalenza)

REDDITO MINIMO E RATEAZIONE PLUSVALENZA: la realizzazione di una plusvalenza, influisce anche sulla determinazione del reddito presunto per le società che risultano comunque "di comodo". In particolare:

- ⇒ anche il reddito minimo (rigo RS123/RS18 campo 5) va **rettificato dalle agevolazioni fiscali** (rateizzazione)
- ⇒ pertanto, il reddito minimo deve essere:
 - ridotto della variazione in diminuzione pari alla quota di plusvalenze che, nell'esercizio, sono state rinviate al futuro (casella "agevolazioni")
 - aumentato della variazione in aumento pari alla quota di plusvalenza iscritta in bilancio in precedenti esercizi ma tassata nell'esercizio (casella "variazioni in aumento").

COD. "12" - SOCIETÀ DI NUOVA COSTITUZIONE

Come anticipato, nel primo periodo d'imposta (ossia in quello di inizio dell'attività) opera:

- la **causa di esclusione "2"**: sia per le società "non operative" che in perdita sistematica
- la **causa di disapplicazione "12"**: per le società in perdita sistematica, qualora il 1° anno del quinquennio di osservazione è quello di inizio attività; in tal caso la società è comunque soggetta al test di operatività sui ricavi.

Sul punto, la CM 6/2015 precisa che, in virtù dell'attuale normativa, la disciplina delle società in perdita sistematica opera, potenzialmente, dal 7° anno di attività.

Pertanto, con riferimento al 2018:

a)	per le società costituite nel 2018 opera la causa di esclusione (codice "2")
b)	per le società costituite nel 2013 (1°anno del quinquennio 2013-2017) opera la causa di disapplicazione dalla disciplina delle società in perdita sistematica (codice "12").
c)	per le società costituite nel 2014-2015-2016-2017 , posto che il quinquennio non è completo, la disciplina delle società in perdita sistematica non è comunque applicabile. In tal caso si ritiene che non sia necessario indicare un codice di disapplicazione. In ogni caso il prospetto va compilato ai fini della verifica del test di operatività sui ricavi-

Esempio2

La Rossi srl è stata costituita nel 2013.

Posto che il quinquennio di osservazione è completo (2013 –2017), per il 2018 opera la causa di disapplicazione dalla disciplina delle società in perdita sistematica (codice "12"), collegata al fatto che la società è stata costituita nel 1° anno del quinquennio (2013).

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
			12					

Poiché la società è comunque soggetta al test di operatività, la restante parte del prospetto va compilata.

Anno inizio attività	Causa esclusione	Causa disapplicazione società non operative	Causa disapplicazione società in perdita sistematica (*)
2013	NO		SI (codice "12")
2014			quinquennio non completo
...			
2017			
2018	SI (codice "2")		---

(*) La società è comunque soggetta al test di operatività sui ricavi

CASELLA 7 – "CASI PARTICOLARI"

La **casella 7 "Casi particolari"**, va compilata nel caso in cui:

- nell'esercizio relativo la dichiarazione (2018) e nei 2 precedenti (2017 e 2016) la società non dispone di alcun bene da indicare nel prospetto. In tal caso:
 - nella casella in esame va indicato il codice "1"
 - il resto del prospetto non va compilato
- nel solo esercizio relativo la dichiarazione (2018 per le società con esercizio solare) la società non dispone di alcun bene da indicare nel prospetto; in tal caso:
 - nella casella in esame va indicato il codice "2"
 - le colonne 4 e 5 del rigo RS123 di Redditi SC 2019 non vanno compilate (analogamente per le colonne 4 e 5 del rigo RS18 di Redditi SP 2019).

CAUSA "11" – LIVELLO DI ISA PER IL 2018 E CONGRUTA' SUL QUINQUENNIO

Il DM 10/05/2019, attuativo dell'art. 9-bis c. 11 DL 50/2017 che ha revisionato il cd. "regime premiale" associato agli indicatori di affidabilità fiscale (cd. "ISA"), ha disposto che:

- ➔ **l'esclusione** dall'applicazione della **disciplina delle società di comodo** (per non operatività o per perdite sistematiche)
- ➔ per i contribuenti che ottengono un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 9**.

A tal fine sono state appositamente modificate le disposizioni normative che prevedono

- **la causa di esclusione:** in presenza di ISA almeno pari a 9 sul periodo in via di dichiarazione
- **la causa di disapplicazione automatica:** in presenza di un tale livello di ISA presente in uno dei 5 periodi di imposta antecedenti al periodo in via di dichiarazione.

ATTENZIONE - in quest'ultimo caso la disposizione entrerà in vigore solo in via progressiva e cioè:

- ✓ in relazione ai periodi per i quali troveranno applicazione gli ISA
- ✓ mentre **per i periodi in cui sono stati applicate gli studi di settore** continuerà ad applicarsi la causa di disapplicazione riferita alla **congruità dei ricavi e coerenza** a tutti gli indicatori.

PR.	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1)	S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	Disappl.				
2)		S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	ISA	Disappl.			
3)			S.d.S.	S.d.S.	S.d.S.	ISA	ISA	Disappl.		
4)				S.d.S.	S.d.S.	ISA	ISA	ISA	Disappl.	
5)					S.d.S.	ISA	ISA	ISA	ISA	Dis.
6)						ISA	ISA	ISA	ISA	..

Ad esempio: Srl che risulti essere:

- **congrua/coerente agli studi 2014:** disapplicare le perdite sistematiche per i periodi 2018 e 2019 (in tali periodi procede al solo test dei ricavi)
- **con ISA pari a 9 nel 2018:** risulta **esclusa per il 2018**; inoltre **disapplica le perdite sistematiche** (dovendo procedere al solo test dei ricavi) per i periodi dal 2019 al 2023 (dal 2024 torna ed effettuare la verifica).



N.B.: la prima approvazione del mod. Redditi SC ed SP 2019 riportava un refuso, facendo sempre riferimento solo agli Isa anche per le cause di disapplicazione anteriori al periodo 2018.

Nel mese di giugno con provvedimento sono state modificate le istruzioni ai modelli, rimuovendo il refuso.

ADEGUAMENTO DEI RICAVI

Come anticipato, il livello di ISA almeno pari a 9 potrà essere ottenuto tramite adeguamento di ricavi in dichiarazione, **ottenendo così l'esclusione** dalle società di comodo.

Mod. ISA 2019

L'adeguamento va poi riportato nei modd. Redditi ed Irap, nell'apposito campo; ai fini Iva si indica nel rigo RQ80

F03 Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità

,00



Nota: il software Isa comunica l'entità dello spostamento dei ricavi per giungere ad un livello di affidabilità pari a 10; tramite tentativi sarà, in tal caso, sufficiente adeguarsi fino a giungere ad un livello pari a 9

In sostanza il contribuente potrà valutare **se ritenga più conveniente:**

- risultare un **soggetto "di comodo"** (che, come anticipato, non implica il solo eventuale adeguamento al reddito minimo ed ai fini Irap, ma ha effetti sul credito Iva e sull'utilizzo delle perdite pregresse)
- o **scontare le maggiori imposte** Irpef/Ires + Irap + Iva media per l'adeguamento dei ricavi/compensi.

ADEGUAMENTO A LIVELLO SOTTO 9

Si può porre il caso di una società che presenta un livello “naturale” di ISA estremamente basso, oltre ad avere problemi per quanto riguarda le società di comodo.

In tal caso, l'eventuale adeguamento dei ricavi ad un livello ISA al di sotto del 9:

- non permetterà di “aiutare” il test dei ricavi (CM 25/2007)
- implica solo l'incremento del reddito che potrà evitare le perdite sistematiche dal periodo successivo.

Dunque, in assenza di altra causa di esclusione/disapplicazione automatica, la società risulterà di comodo.

Esempio3

La società di gestione immobiliare Beta Srl presenta la seguente situazione:

- costo storico ufficio locato: €. 1.000.000
- **ricavi da locazioni: €. 45.000; perdita dichiarata: €. 2.000.**

La società risulta:

a) **ISA:** livello di affidabilità 3; **adeguata** i ricavi per €. 42.000:

- ✓ portando il **reddito dichiarato ad €. 40.000**
- ✓ attestandosi a un livello ISA di 7 (onde evitare l'inserimento nelle “liste selettive”)

b) **Società non operative:**

- ricavi minimi (5%): **€. 50.000** -----> il 1° test non è superato (la società è “di comodo”)
- reddito minimo (4%): **€. 40.000** -----> non necessita ulteriore adeguamento ai fini Ires (ma solo ai fini Irap); tuttavia la società rimane “di comodo” per tutti gli altri effetti (limiti al credito Iva, perite pregresse, ecc.).

Esempio4

Nell'esempio precedente si ponga ora che:

- il coefficiente di redditività da applicare al test dei ricavi sia pari a 4% (abitativi rivalutati nel 2016): la società supera il test dei ricavi
- la società abbia dichiarato delle **perdite sistematiche** nel quinquennio 2013-2017.

L'adeguamento ai fini degli ISA:

- fa dichiarare alla società un reddito per il periodo 2018
- pertanto la società non sarà più interessata dalle perdite sistematiche a partire dal 2019 fino al 2023
- permane società di comodo per il periodo 2018.

Adeguamento al reddito minimo da società di comodo

E' **ininfluente** ai fini del livello raggiunto dagli ISA l'eventuale adeguamento al reddito minimo presunto da società di comodo; si tratta, infatti, di un adeguamento di un “reddito” (ad un livello minimo), non di “ricavi”.

SOCIETÀ DI COMODO E RIVALUTAZIONE IMMOBILI

Per gli immobili oggetto di **rivalutazione**, con effetti non meramente civilistici (RM 101/2013):

- nella determinazione delle medie dell'esercizio e dei 2 precedenti
- va assunto il valore fiscalmente rilevante (per gli ammortamenti) “*nei singoli periodi d'imposta presi in considerazione per la determinazione del valore medio dei medesimi immobili*”.

Di conseguenza, per il periodo 2018, in caso di immobile rivalutato:

Riferimento	Valore rilevante nel mod. Redditi 2019	Data di effetto (è quella per l'ammortamento)
ex DL 185/2008	rivalutato	dal 2013
ex L.147/2013	rivalutato	dal 2016
ex L.208/2015	rivalutato	dal 2017 per gli immobili (2018 per altri beni)
ex L.232/2016	rivalutato per i soli immobili	dal 2018 per gli immobili; dal 2019 per altri beni
ex L.145/2018	valore non rivalutato	dal 2020 per gli immobili; dal 2021 per altri beni

ESCLUSIONE A SEGUITO DI INTERPELLO NEL MOD. REDDITI 2019

Se non ricorre alcuna delle ipotesi di esclusione/disapplicazione automatica, è possibile:

- a) **presentare istanza di interpello probatorio** (art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000)
- b) **non presentare istanza di interpello**, se si ritiene che sussistano le condizioni oggettive che hanno reso impossibile il rispetto del “test di operatività” o il conseguimento di redditi positivi e che le stesse condizioni possano essere dimostrate *ex post* in sede di controllo.

A seguito delle modifiche del DLgs.156/2015, infatti, l'istanza per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative è ora “facoltativa”; tuttavia, in dichiarazione è richiesta l'indicazione del comportamento concretamente tenuto dal contribuente (interpello presentato / non presentato).

INDICAZIONI NEL MOD. REDDITI SC/SP 2019

Dall'anno scorso la col. 4 “Imposta sul reddito” del rigo RS116 / RS11 è stata **suddivisa in 2 distinte colonne**:

- “Imposta sul reddito – società non operative (colonna 4)
- “Imposta sul reddito - società in perdita sistematica” (colonna 5).

In tali colonne vanno riportati i codici di disapplicazione in materia di società di comodo.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito	RS116 Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

Cod.	Indicazione
1	accoglimento dell'istanza per la disapplicazione disciplina società non operative/in perdita sistematica
2	manca presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per disapplicazione della disciplina delle società non operative/in perdita sistematica
3	presentazione di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per disapplicazione società non operative/ perdita sistematica

Con modalità analoghe vanno compilate anche le colonne “IRAP” e “IVA”.



Nota: per chiarimenti in materia di interpello e società di comodo si invia alla RF 115/2016.

Esempio5

La Rossi Srl non ha superato per il periodo d'imposta 2018 il test di operatività; la stessa nel mese di febbraio 2019 ha presentato istanza di interpello richiedendo la disapplicazione della disciplina delle società di comodo ai fini Ires/Irap IVA; **l'istanza è stata accolta**.

La Srl compila come segue il prospetto per la verifica dell'operatività **nel mod. Redditi 2019**

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito	RS116 Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
				1		1	1	

Modello Irap

Sez. III Società di comodo	IS16 Reddito minimo							
-------------------------------	---------------------	--	--	--	--	--	--	--

Esonero



La sezione **non va compilata** (occorre barrare la sola la casella “Esonero”) nel caso:

- di accoglimento dell'interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo
- il contribuente ritenga sussistenti le condizioni di cui all'art.30 c.4-bis L.724/94 ma non abbia presentato l'istanza di interpello o, se presentata, non ha ricevuto risposta positiva.

Esempio6

La Gamma Snc per il 2018 ha ricavi effettivi inferiori rispetto a quelli presunti; la stessa non ha presentato istanza di interpello, poiché ritiene sussistere le condizioni oggettive che consentono la disapplicazione del test dei ricavi (anche con riguardo ad IRAP e IVA).

In tal caso, il prospetto di Redditi SP 2019 si compila come segue:

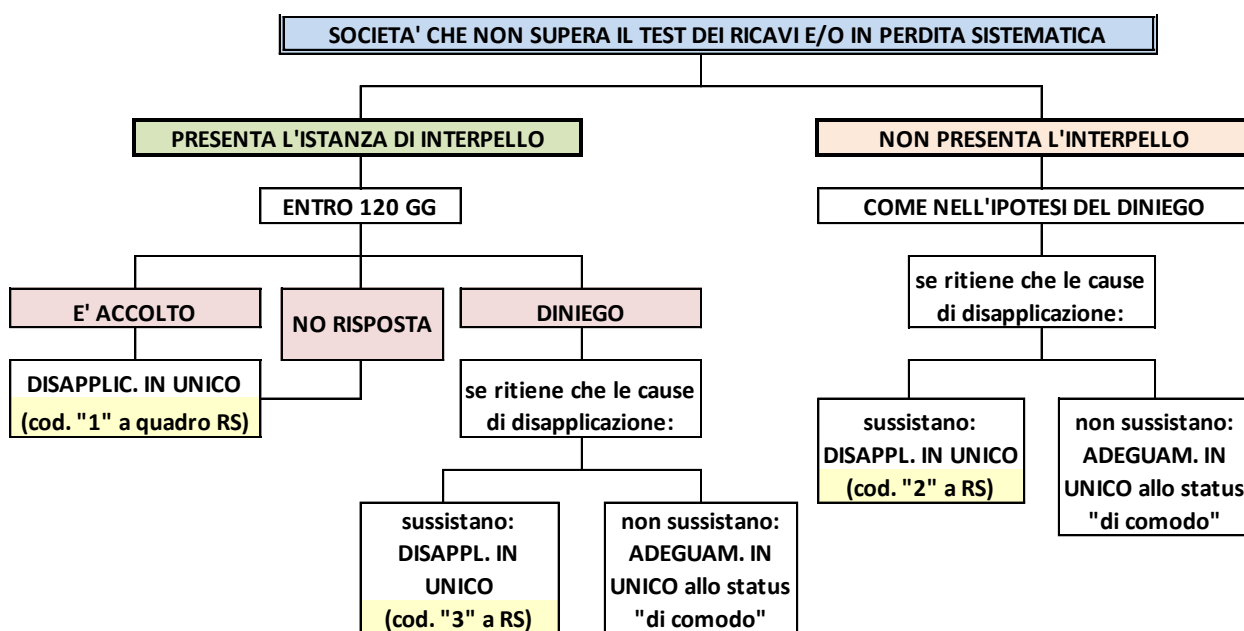
**Verifica
dell'operatività
e determinazione
del reddito**

RS11	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operative	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
				2		2	2	



SANZIONI: la mancata separata indicazione in dichiarazione della scelta adottata dal contribuente, (mediante la compilazione delle cas. 4, 5, 6 e 7) è punita con la sanzione **da € 2.000 a € 21.000**.

Il contribuente può regolarizzare l'errore/omissione mediante il ravvedimento, "beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse" (CM 9/2016).



RIEPILOGO CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE

CASELLA 1 – CAUSE DI ESCLUSIONE

COD.1	SOCIETÀ OBBLIGATE A COSTITUIRSI IN FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI (non previsto per Redditi SP)
E' il caso, ad esempio, del CAF	

COD.2	SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA
Si tratta del 1° periodo d'imposta , che coincide con l'apertura della partita IVA, a prescindere dalla costituzione o dall'inizio dell'attività produttiva. Non rientrano nell'esclusione le società neocostituite a seguito di un'operazione di conferimento, trasformazione, scissione e fusione considerato che non si tratta di una nuova attività ma della prosecuzione dell'attività svolta dal soggetto conferente, società trasformata, scissa, fusa.	

COD.3	SOCIETÀ IN AMMINISTRAZIONE CONTROLLATA O STRAORDINARIA
Il riferimento all'amministrazione controllata deve intendersi superato (CM 25/2007)	

COD.4	SOCIETÀ ED ENTI CHE CONTROLLANO SOCIETÀ ED ENTI I CUI TITOLI SONO NEGOZIATI IN MERCATI
Tale causa di esclusione è soddisfatta se entro la chiusura del periodo d'imposta è intervenuta la delibera di ammissione alla negoziazione sul mercato borsistico da parte dell'autorità di vigilanza.	

COD.5	SOCIETÀ ESERCENTI PUBBLICI SERVIZI DI TRASPORTO
COD.6	SOCIETÀ CON UN NUMERO DI SOCI NON INFERIORE A 50 La condizione è collegata al fatto che la soglia di 50 soci esprime una dimensione in sé sufficiente per escludere , relativamente alle società non quotate, la presunzione di non operatività . Il requisito è soddisfatto se lo stesso sussiste per la maggior parte del periodo d'imposta.
COD.7	SOCIETÀ CON NUMERO DIPENDENTI MAI INFERIORE A 10 Società in cui il numero dei lavoratori subordinati (a tempo indeterminato o meno) non è mai stato < 10: <ul style="list-style-type: none"> in tutti i giorni (N.B.: non è un valore medio) dell'esercizio in oggetto e nei 2 precedenti Sono esclusi i titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente (collaboratori a progetto, amministratori, ecc.).
COD.8	SOCIETÀ ASSOGETTATE A PROCEDURE CONCURSUALI Trattasi di società in fallite, in liquidazione giudiziarie o coatta amministrativa e in concordato preventivo.
COD.9	SOCIETÀ CON UN VALORE DELLA PRODUZIONE > TOTALE ATTIVO SP L'esonero è riconosciuto qualora: Val. della Produzione (voce "A" del Bil. UE) > Totale Attivo SP del Bil.UE La verifica in esame va effettuata: <ul style="list-style-type: none"> per le società di persone non obbligate alla redazione del bilancio; pertanto, per la determinazione del totale dell'attivo dello SP le immobilizzazioni vanno considerate al netto dei relativi fondi ammortamento per le società in contabilità semplificata, considerando quanto detto per società di persone; a tal fine è necessaria la redazione di un apposito prospetto patrimoniale.
COD.10	SOCIETÀ PARTECIPATE DA ENTI PUBBLICI PER ALMENO IL 20% La soglia di partecipazione deve sussistere per la maggior parte dell'esercizio; secondo la RM 373/2008 la partecipazione del soggetto pubblico nella società deve essere diretta.
COD.11	SOCIETÀ CON ISA NON INFERIORE A 9 NEW - La società risulta avere un esito di affidabilità del mod. ISA non inferiore a 9 . Detto livello può essere ottenuto anche tramite il libero adeguamento dei ricavi. Multiattività: le società che presentano la causa di esclusione per multiattività si ritiene non possano presentare tale causa di esclusione (le altre cause di esclusione non permettono la compilazione del modello, non attribuendo alcun livello di affidabilità).
COD.12	SOCIETÀ CONSORTILI Soggetti costituiti in forma di società consortile.

CASELLA 2 – CAUSE DISAPPLICAZIONE SOCIETÀ NON OPERATIVE

COD.2	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A PROCEDURA CONCURSALE
Si tratta delle società: <ul style="list-style-type: none"> in stato di fallimento in liquidazione giudiziarie o coatta amministrativa in concordato preventivo in amministrazione straordinaria. La causa opera dall'anno precedente l'inizio della procedura i cui termini di presentazione della dichiarazione dei redditi scadono dopo l'inizio della procedura.	

COD.3	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A SEQUESTRO O CON NOMINA DI UN AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO
La causa in esame opera a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è nominato l'amministratore giudiziario e nei successivi fino a quando permane l'amministrazione giudiziaria.	
COD.4	SOCIETÀ I CUI IMMOBILI SONO LOCATI A ENTI PUBBLICI O LOCATI A CANONE VINCOLATO
La disapplicazione è "parziale" e opera limitatamente a tali immobili.	
COD.5	SOCIETÀ CHE DETENGONO PARTECIPAZIONI IN: 1. SOCIETÀ NON DI COMODO 2. SOCIETÀ ESCLUSE DALLA DISCIPLINA, ANCHE A SEGUITO DI ACCOGLIMENTO DELL'INTERPELLO
La disapplicazione è "parziale" e opera limitatamente a tali partecipazioni.	
COD. 6 e 7	SOCIETÀ CHE HANNO OTTENUTO L'ACCOGLIMENTO DELL'INTERPELLO IN RELAZIONE A UN PRECEDENTE PERIODO D'IMPOSTA
La disapplicazione è "parziale" e opera limitatamente alle circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni. Qualora non vi sia l'obbligo di compilazione del prospetto va indicato il codice "7".	
COD.8	SOCIETÀ CHE ESERCITANO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITÀ AGRICOLA
Si tratta delle società che esercitano esclusivamente attività agricola (art. 2135 C.c.)	
COD.9	SOCIETÀ PER LE QUALI GLI ADEMPIMENTI E I VERSAMENTI SONO STATI SOSPESI / DIFFERITI
Si tratta delle società per le quali gli adempimenti ed i versamenti sono stati sospesi / differiti per effetto della dichiarazione dello stato di emergenza (art.5, L. 225/92).	
COD.99	SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE CHE RICHIEDONO LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO IMPRESE
Le società in liquidazione ordinaria sono soggette alla disciplina delle società non operative, salvo la possibilità di presentare un interpello probatorio . Le stesse possono assumere l'impegno, in dichiarazione, di chiudere la liquidazione, e pertanto di cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (30/11/2020). Il codice in esame va utilizzato solo se il soggetto ha assunto l'impegno della cancellazione dal Registro Imprese nelle precedenti dichiarazioni. In caso di assunzione dell'impegno nel mod. Redditi 2019 è invece necessario barrare la casella "Impegno allo scioglimento".	

CASELLA 3 – DISAPPLICAZIONE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

COD.2	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A PROCEDURA CONCURSUALE
Si tratta delle società: <ul style="list-style-type: none"> ▪ in stato di fallimento ▪ in liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa ▪ in concordato preventivo ▪ in amministrazione straordinaria. La causa opera dall' anno precedente l'inizio della procedura i cui termini di presentazione della dichiarazione dei redditi scadono dopo l'inizio della procedura.	
COD.3	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A SEQUESTRO/CONFISCA
La causa in esame opera dal periodo d'imposta nel corso del quale è nominato l'amministratore giudiziario e nei successivi fino a quando permane l'amministrazione giudiziaria.	
COD.4	SOCIETÀ CHE DETENGONO PARTECIPAZIONI (ISCRITTE TRA IMM. FINANZIARIE) IN: 1. SOCIETÀ NON IN PERDITA SISTEMICA 2. SOCIETÀ ESCLUSE DALLE PERDITE SISTEMATICHE (ANCHE PER ACCOGLIMENTO DI INTERPELLO)
La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni. Al riguardo, la CM 1/2013 ha specificato che la causa in esame, a differenza dell'analoga prevista per le società non operative, "non opera in modo parziale" .	

COD.5 e 6	SOCIETÀ CON INTERPELLO POSITIVO IN RELAZIONE A UN PRECEDENTE PERIODO D'IMPOSTA
La disapplicazione è "parziale" e opera limitatamente alle circostanze che non hanno subito modificazioni. Nel caso non vi sia l'obbligo di compilazione del prospetto va indicato il codice "6".	
COD.7	SOCIETÀ CON MOL POSITIVO
<p>Il margine operativo lordo (MOL) ai fini dell'esclusione in esame è così determinato: Valore della produzione (A) (meno) Costi della produzione (B) <u>al netto</u> di ammortamenti, svalutazioni, accantonamenti e canoni leasing</p> <p>Secondo la RM 107/2012, al fine di assicurare un "paritario trattamento" tra le 2 modalità di acquisizione dei beni strumentali (acquisto/leasing), "il mol rilevante per la disapplicazione automatica ... non può che essere determinato escludendo dai costi della produzione ... l'ammontare dei canoni di leasing indicati in bilancio".</p>	
COD.8	SOCIETÀ PER LE QUALI GLI ADEMPIMENTI E I VERSAMENTI SONO STATI SOSPESI / DIFFERITI
Si tratta delle società per le quali gli adempimenti ed i versamenti sono stati sospesi / differiti per effetto della dichiarazione dello stato di emergenza (art. 5, L. 225/92).	
COD.9	SOCIETÀ CON RISULTATO POSITIVO PER PRESENZA DI PROVENTI ESENTI, ESCLUSI, SOGGETTI A RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA / IMPOSTA SOSTITUTIVA, AGEVOLAZIONI
<p>Società per le quali risulta positiva la seguente somma: perdita + importi che <u>non</u> concorrono al reddito per proventi esenti/esclusi, soggetti a ritenuta, agevolazioni.</p> <p>Tale fattispecie si riscontra in presenza di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ plusvalenze da partecipazioni PEX (art. 87, TUIR) ▪ percezione di dividendi da parte di società di capitali, non tassati nella misura del 95% (art. 89, TUIR) ▪ agevolazioni quali, ad esempio, deduzioni forfetarie per autotrasportatori e agenti, detassazione Tremonti-ter, rateizzazione plusvalenze patrimoniali, ecc.. <p>ACE: ancorché non può determinare una perdita, può influenzare l'ammontare del reddito che potrebbe risultare inferiore al livello minimo presunto, causando una situazione di perdita sistematica.</p>	
COD.10	SOCIETÀ CHE ESERCITANO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITÀ AGRICOLA
Si tratta delle società che esercitano esclusivamente attività agricola (art. 2135 C.c.)	
COD.11	SOCIETÀ CONGRUE E COERENTI AGLI STUDI DI SETTORE
<p>A differenza dell'analoga fattispecie relativa le cause di esclusione, la verifica</p> <ul style="list-style-type: none"> - della congruità dei ricavi/compensi (anche per adeguamento ai ricavi puntuali) - della coerenza a tutti gli "indici di coerenza" (esclusi gli indicatori "non calcolabili") <p>va effettuata sul quinquennio precedente.</p> <p>Non sono considerate congrue e coerenti le società con una causa di esclusione dagli studi (CM 28/2015)</p>	
COD.12	SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA
Il 1° periodo d'imposta è quello di inizio dell'attività che coincide con l'apertura della partita IVA, a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva. Non rientrano in tale fattispecie le società neocostituite a seguito di un'operazione di conferimento, trasformazione, scissione e fusione considerato che non si tratta di una nuova attività ma della prosecuzione dell'attività svolta dal soggetto conferente, società trasformata, scissa, fusa.	
COD.99	SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA, CHE RICHIEDONO LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE ENTRO IL TERMINE DELLA DICHIARAZIONE SUCCESSIVA
Le società in liquidazione ordinaria sono soggette alla disciplina delle società non operative, salvo la possibilità di presentare un interpello disapplicativo. Le stesse possono assumere l'impegno, in dichiarazione, di chiudere la liquidazione , e pertanto di cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (30/11/2020) . Il codice in esame va utilizzato solo se il soggetto ha assunto l'impegno della cancellazione dal Registro Imprese nelle precedenti dichiarazioni. In caso di assunzione dell'impegno nel mod. Redditi 2019 è invece necessario barrare la casella "Impegno allo scioglimento".	