



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF101

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 13

OGGETTO	SOCIETÀ DI COMODO - CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE
RIFERIMENTI	CM 9/2016; CM 6/2015; ART. 30 L. 724/94 E ART.2 CO. DA 36-DECIES A 36-DUODECIES DL 138/2011; RM 68/2013; ISTRUZIONI REDDITI SC/SP 2017
CIRCOLARE DEL	08/06/2017

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.


Tra le cause di disapplicazione delle società in perdita sistematica è ricompresa l'ipotesi di rateizzazione di una plusvalenza patrimoniale.

Si rammenta che, per effetto delle modifiche apportate dal DLgs. 156/2015 in materia di interpelli, laddove non ricorra alcuna delle ipotesi di esclusione/disapplicazione automatica, è possibile:

- presentare istanza di interpello probatorio (art. 11 c. 1 lett. b) della L. 212/2000)
- 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.

In dichiarazione va indicato il comportamento tenuto dal contribuente (interpello presentato o meno).

Come noto, sono considerate "**di comodo**" le società che, anche in via disgiunta:

1)	non operative	conseguono ricavi effettivi < ricavi presunti individuati applicando prefissate percentuali a specifiche voci dell'attivo di Stato patrimoniale; (cd. "test dei ricavi")
2)	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> ▪ ovvero, nei 5 periodi precedenti: <ul style="list-style-type: none"> - risultano in perdita fiscale per 4 periodi d'imposta (anche non consecutivi) - 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 sulle società in perdita sistematica non è applicabile; tuttavia gli stessi possono essere comunque considerati "di comodo" a causa dell'insufficienza dei ricavi (CM 6/2015)</p>

Per il 2016, una società risulterà "**in perdita sistematica**" e quindi "**di comodo**" nei seguenti casi:

Caso	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1)	perdita	perdita	perdita	perdita	perdita	 DI COMODO
2)	Reddito inf. minimo	perdita	perdita	perdita	perdita	
3)	perdita	Reddito inf. minimo	perdita	perdita	perdita	
4)	perdita	perdita	Reddito inf. minimo	perdita	perdita	
5)	perdita	perdita	perdita	Reddito inf. minimo	perdita	
6)	perdita	perdita	perdita	perdita	Reddito inf. minimo	

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

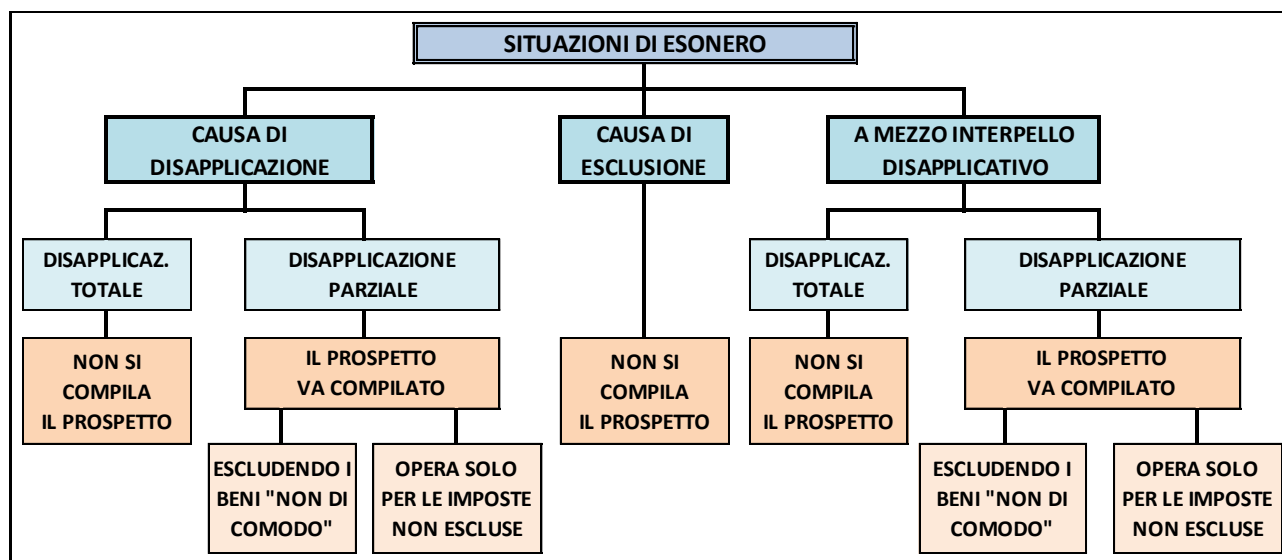
- in perdita per 3 periodi e presenta un reddito (anche inferiore al minimo) nei rimanenti 2 periodi.
- in perdita per 4 periodi e presenta un reddito superiore a quello minimo nel rimanente periodo-

Caso	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1)	perdita	perdita	perdita	Reddito inf. minimo	Reddito inf. minimo	 NON DI COMODO
2)	Reddito inf. minimo	perdita	Reddito inf. minimo	perdita	perdita	
3)	perdita	perdita	perdita	Reddito inf. minimo	perdita	

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. Per i soggetti Ires è prevista una maggiorazione dell’aliquota pari al 10,5% (l’aliquota diventa 38%)
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 di cedere l’eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione. Il contribuente potrà pertanto solo riportare in avanti il credito per la compensazione verticale Iva da Iva. Tuttavia, se il soggetto dovesse risultare non operativo per tre anni consecutivi, al termine del triennio verrebbe meno anche la possibilità di effettuare la compensazione verticale.



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 2017: righe da RS116 a RS125
- ➔ mod. Redditi SP 2017: righe da RS11 a RS20.

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



ATTENZIONE: a seguito del DLgs. 156/2015, che ha revisionato la disciplina degli interpelli, dal 2016, il contribuente **può non presentare l'interpello preventivo** ove ritenga sussistano le condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame.

Redditi SC 2017

Codice di esclusione (test dei ricavi e perdite sistematiche)		Codice di disapplicazione da società non operative e da perdite sistematiche									
Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	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			
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale				
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%			
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%			
	RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%			
	RS120	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%			
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%			
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%			
	RS123	Totale	2	,00	3	,00	5	,00			
	RS124				Agevolazioni	Variazioni in aumento					
	RS125	Reddito imponibile minimo			1	,00	2	,00	3	,00	

Start-up ☐

Impegno allo scioglimento ☐

Redditi SP 2017

Codice di esclusione (test dei ricavi e perdite sistematiche)		Codice di disapplicazione da società non operative e da perdite sistematiche									
Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS11	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			
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale				
	RS12	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%			
	RS13	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%			
	RS14	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%			
	RS15	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%			
	RS16	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%			
	RS17	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%			
	RS18	Totale	2	,00	3	,00	5	,00			
	RS19				ACE	Agevolazioni	Variazioni in aumento				
	RS20	Reddito imponibile minimo			1	,00	2	,00	3	,00	

Impegno allo scioglimento ☐

Nelle caselle indicate vanno riportati i seguenti codici:

CASELLA	CODICI
1	ESCLUSIONE da 1 a 12
2	DISAPPLICAZIONE SOCIETÀ NON OPERATIVE da 2 a 9 e 99
3	SOGGETTO IN PERDITA SISTEMATICA da 2 a 12 e 99



Nota: per effetto delle novità relative la disciplina degli interpelli, nelle caselle 4, 5, 6 e 7, di rigo RS116 / RS11 di Redditi SC/SP 2017 è necessario riportare specifici codici (di seguito illustrati).

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 (30/09/2018); in tal caso non va compilata la casella **“Disapplicazione società non operative”**.

CAUSE DI ESCLUSIONE NEL MOD. REDDITI 2017

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

- le condizioni di “esclusione” vanno verificate solo per l’esercizio oggetto di verifica (2016)
- 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	Società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore
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 scioglimento ☐

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
2	3	4	5	6	7	8		
RS117	Valore medio	Percentuale	Valore dell’esercizio	Percentuale				
RS118	Titoli e crediti	1			,00	1,50%		
RS119	Immobili ed altri beni				,00	4,75%		
RS120	Immobili A/T/O				,00	4%		
RS121	Immobili abitativi		,00	4%		3%		
RS122	Altre immobilizzazioni		,00	1,5%		1,2%		
RS123	Beni piccoli comuni		,00	1%		0,9%		
RS124	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Ricavo presunto					
RS125	Totale	2	,00	3	,00	5	,00	
RS126	Agevolazioni	1	,00	2	,00	3	,00	
RS127	Variazioni in aumento							
RS128	Reddito imponibile minimo							

NON SI COMPILA

Nota: nel rigo RS11 di Redditi SP 2017 la casella “Esclusione” va compilata riportando i codici da 2 a 11.

Esempio 1

La Rossi srl è stata costituita il 10/09/2016. Per il 2016, 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	
	2							

La restante parte del prospetto non va compilata

DISAPPLICAZIONE DA SOCIETA' NON OPERATIVE NEL MOD. REDDITI 2017

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

- ➔ le condizioni di “*disapplicazione*” vanno verificate solo per l’esercizio oggetto di verifica (2016)
- ➔ 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".

Ciò vale anche per Redditi SP 2017; 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 2016):			
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	Società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti
7	Società che hanno avuto accoglimento dell'interpello in relazione ad un precedente periodo d'imposta	99	Società in liquidazione volontaria , che richiedono la cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine della dichiarazione successiva

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo

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

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

Valore medio	Percentuale	Valore dell'esercizio	Percentuale
1	2%	4	1,50%
			4,75%
			4%
			3%
	15%		12%
	1%		0,9%

NON SI COMPILA

RS123	Totale	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
	2	3	5	

DISAPPLICAZIONE PARZIALE

DISAPPLICAZIONE PARZIALE (cause verificatesi nel 2016)	
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, anche a seguito di 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	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

DISAPPLICAZIONE DA PERDITE SISTEMATICHE NEL MOD. REDDITI 2017

Come anticipato, le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare si considerano di comodo nel 2016 (Redditi 2017), qualora:

- i periodi di imposta 2011 - 2015 risultino in perdita fiscale
- o 4 periodi siano in perdita ed il rimanente presenti un reddito imponibile < reddito minimo

Pertanto, in relazione ad una **causa di disapplicazione**, si osserva che:

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nella casella 3 va indicato il codice "1" ▪ vanno compilati rispettivamente: <ul style="list-style-type: none"> - Redditi SC 2017: la colonna 4 dei righe da RS117 a RS122 e la colonna 5 di rigo RS123 (sempre che la casella "Casi particolari" non sia stata compilata) - Redditi SP 2017: la colonna 4 dei righe da RS12 a RS17 e la colonna 5 di rigo RS18 sempreché non sia stata compilata la casella "Casi particolari". <p>La restante parte del prospetto non va compilata.</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			
cod.	INDICAZIONE	cod.	INDICAZIONE
2	Società sottoposte a procedura concorsuale	9	Società con risultato positivo per presenza di proventi esenti, esclusi, soggetti a ritenuta d'imposta/imposta sostitutiva, 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	Società congrue e coerenti agli studi di settore
5 e 6	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello in relazione a un precedente periodo d'imposta ("6" in caso di esonero da compilazione del prospetto)	12	Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta
7	Società che presentano un MOL positivo	99	Società in liquidazione volontaria, che hanno assunto in precedenza l'impegno allo scioglimento (richiesta di cancellazione dal Registro Imprese entro il termine della dichiarazione successiva)
8	Adempimenti e versamenti sospesi/differiti		

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	Imposta sul reddito - società in perdita	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	2		3		5		
RS124				1		2		3
RS125	Reddito imponibile minimo							

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

CODICE "9" E RATEIZZAZIONE DELLE PLUSVALENZE

Tra le fattispecie di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica rientra anche l'ipotesi (codice "9") secondo cui:

- ⇒ si determina un risultato positivo (>0)
- ⇒ qualora alla **perdita fiscale** vengano sommati importi che non concorrono alla formazione del reddito per effetto di disposizioni agevolative; tra queste rientrano anche 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)

Se a seguito di tale rideterminazione dei risultati di periodo il contribuente non risulta più in perdita sistematica, va indicato il cod. 9 nella casella "*Soggetto in perdita sistematica*".



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").

SOCIETÀ DI NUOVA COSTITUZIONE – CODICE "12"

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 2016:

a)	per le società costituite nel 2016 opera la causa di esclusione (codice "2")
b)	per le società costituite nel 2011 (1°anno del quinquennio 2011-2015) opera la causa di disapplicazione dalla disciplina delle società in perdita sistematica (codice "12").
c)	per le società costituite nel 2012-2013-2014-2015 , 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 2011

Posto che il quinquennio di osservazione è completo (2011 –2015), per il 2016 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 (2011).

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	Costi 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 (*)
2011	NO		SI (codice “12”)
2012			
...			quinquennio non completo
2015			
2016	SI (codice “2”)		---

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

ESCLUSIONE A SEGUITO DI INTERPELLO NEL MOD. REDDITI 2017

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

- presentare istanza di interpello probatorio** (art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000)
- 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 2017

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	Costi 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	mancata 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 su invia alla RF 115/2016.

Esempio3

La Rossi Srl non ha superato per il periodo d'imposta 2016 il test di operatività; la stessa nel mese di febbraio 2017 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 2017**

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							00
-------------------------------	------	----------------	--	--	--	--	--	--	----

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.

Esempio4

La Gamma Snc per il 2016 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 della disciplina delle società non operative (anche con riguardo ad IRAP e IVA). In tal caso, il prospetto di Redditi SP 2017 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 operativa	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).

CASELLA 7 – "CASI PARTICOLARI"

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

- nell'esercizio relativo la dichiarazione (2016) e nei 2 precedenti (2015 e 2014) 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 (2016 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 2017 non vanno compilate (analogamente per le colonne 4 e 5 del rigo RS18 di Redditi SP 2017).

SOCIETÀ DI COMODO E RIVALUTAZIONE IMMOBILI

Per gli immobili oggetto di **rivalutazione**, con riconoscimento della stessa ai fini fiscali, l'Agenzia, nella RM 101/2013 ha precisato che:

- 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 2016, in caso di immobile rivalutato:

ex DL 185/2008	va considerato il valore rivalutato (l'effetto fiscale si è realizzato dal 2013)
ex L.147/2013	va considerato il valore rivalutato , posto che l'effetto fiscale si realizza dal 2016
ex L.208/2015	va considerato il valore non rivalutato (l'effetto fiscale avverrà dal 2017)

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 ASSOGGETTATE A PROCEDURE CONCURSUALI
Trattasi di società in fallite, in liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa e in concordato preventivo.	

COD.9	SOCIETÀ CON UN VALORE DELLA PRODUZIONE > TOTALE ATTIVO SP
<p>L'esonero è riconosciuto qualora:</p> <p>Val. della Produzione (voce "A" del Bil. UE) > Totale Attivo SP del Bil.UE</p> <p>La verifica in esame va effettuata:</p> <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%
<p>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.</p>	

COD.11	SOCIETÀ CONGRUE E COERENTI AGLI STUDI DI SETTORE
<p>La società risulta:</p> <ul style="list-style-type: none"> Congrua (anche per adeguamento); Coerente a tutti gli "indici di coerenza" (N.B: non anche agli INE) <p>In particolare, la congruità si ottiene considerando, oltre al ricavo puntuale:</p> <ul style="list-style-type: none"> i maggiori ricavi derivanti dall'applicazione degli INE la riduzione collegata all'applicazione dei correttivi anticrisi. <p>Per l'Agenzia <u>non</u> è "congrua", ai fini della verifica della causa di esclusione, la società che si colloca all'interno del cd "intervallo di confidenza" (ricavo minimo / ricavo puntuale).</p> <p>Mentre, ai fini della coerenza, se uno degli indicatori di coerenza risulti "<i>non calcolabile</i>", si ritiene che, qualora gli altri indicatori risultino comunque coerenti, la società possa essere considerata "<i>complessivamente</i>" coerente.</p> <p>CM 28/2015: l'Agenzia ha chiarito che le società per le quali le risultanze degli studi di settore sono inutilizzabili in fase di accertamento (codice "12"), non possono essere considerate congrue e coerenti ai fini della disciplina delle società di comodo e quindi escluse dalla medesima. La precisazione riguarda, in particolare, i contribuenti esercenti prevalentemente l'attività di affitto d'azienda rientrante nello studio WG40U.</p>	

COD.12	SOCIETÀ CONSORTILI
--------	--------------------

CASELLA 2 – cause DISAPPLICAZIONE SOCIETÀ NON OPERATIVE

COD.2	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A PROCEDURA CONCURSALE
<p>Si tratta delle società:</p> <ul style="list-style-type: none"> in stato di fallimento in liquidazione giudiziarie o coatta amministrativa in concordato preventivo in amministrazione straordinaria. <p>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.</p>	

COD.3	SOCIETÀ SOTTOPOSTE A SEQUESTRO O CON NOMINA DI UN AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO
<p>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.</p>	

COD.4	SOCIETÀ I CUI IMMOBILI SONO LOCATI A ENTI PUBBLICI O LOCATI A CANONE VINCOLATO
<p>La disapplicazione è "parziale" e opera limitatamente a tali immobili.</p>	

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 (30/09/2018). 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 2017 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 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/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 CHE HANNO OTTENUTO L'ACCOGLIMENTO DELL'INTERPELLO 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:</p> <p style="text-align: center;">Valore della produzione (A) (meno)</p> <p>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), <i>"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"</i>.</p>	
COD.8	SOCIETÀ PER LE QUALI GLI ADEMPIMENTI E I VERSAMENTI SONO STATI SOSPESI / DIFFERITI
<p>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).</p>	
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
<p>Si tratta delle società che esercitano esclusivamente attività agricola (art. 2135 C.c.)</p>	
COD.11	SOCIETÀ CONGRUE E COERENTI AGLI STUDI DI SETTORE
<p>A differenza dell'analoga fattispecie relativa le cause di esclusione, la verifica della congruità o coerenza va effettuata nel quinquennio di osservazione.</p>	
COD.12	SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA
<p>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.</p>	
COD.99	SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA, CHE RICHIEDONO LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE ENTRO IL TERMINE DELLA DICHIARAZIONE SUCCESSIVA
<p>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 (30/09/2018). 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 2017 è invece necessario barrare la casella <i>"Impegno allo scioglimento"</i>.</p>	