

## La circolare tributaria n. 19/2020

# Disciplina delle società di comodo e cause di esclusione e disapplicazione

di Carlo Bertacca – dottore commercialista e revisore legale

### Premessa

La disciplina sulle società non operative, o di comodo, è stata introdotta dall'[articolo 30](#), L. 724/1994 che ne indica le modalità di individuazione, le conseguenze derivanti dalla situazione di comodo e le cause di esclusione. La categoria delle società che rientrano nella disciplina in commento, è stata poi ampliata dal comma 36-decies, [articolo 2](#), D.L. 138/2011. Il presente intervento analizzerà in particolare le cause di esclusione e disapplicazione facendo anche riferimento alle ricadute che può avere sulla disciplina la dichiarazione dello stato di emergenza a seguito della pandemia da Covid 19.

### Breve sintesi sulla disciplina in generale

La *ratio* della norma che ha introdotto la disciplina sulle società di comodo<sup>1</sup>, era diretta a contrastare l'utilizzo della forma societaria quale schermo per l'intestazione di beni, soprattutto immobili e altri beni di lusso, che in realtà permanevano nella disponibilità dei soci senza entrare a far parte del processo produttivo. Per riuscire a individuare tali società l'articolo 30, L. 724/1994, introdusse un meccanismo di calcolo in virtù del quale, se la società non raggiungeva un certo ammontare di ricavi, determinato applicando ai cespiti detenuti dalla società delle percentuali prestabilite dalla norma stessa, ciò avrebbe evidenziato la non attività dell'impresa e quindi il suo stato di società di comodo. Indipendentemente dal ricorrere del suddetto presupposto, il comma 36-decies, articolo 2, D.L. 138/2011, ha stabilito che anche le società che hanno conseguito per 5 periodi di imposta consecutivi una perdita fiscale devono essere considerate non operative e quindi ricadere nella disciplina delle società di comodo di cui alla predetta legge.

Di conseguenza a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 le società di comodo possono essere idealmente distinte in 2 categorie:

1. società non operative, ovvero quelle che non raggiungono il limite di ricavi presunto;

---

<sup>1</sup> Articolo 30, L. 724/1994.

## 2. società in perdita sistematica.

Lo *status* di società non operativa deve essere verificato compilando un'apposita sezione del modello della dichiarazione dei redditi. La non operatività si riflette poi sulla determinazione del reddito, quindi dell'imposta dovuta e sulla possibilità di utilizzare in compensazione il credito Iva maturato nel periodo di imposta.

Oltre alle cause di esclusione dalla disciplina già previste dall'[articolo 30](#), L. 724/1994, sono state individuate, mediante l'emanazione di provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, ulteriori situazioni che ne consentono la disapplicazione automatica anche in assenza delle cause predette.

## Ambito soggettivo

Ricadono nella disciplina delle società “di comodo”:

- Spa;
- Sapa;
- Srl;
- Snc;
- Sas;
- società ed enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

## Società non operative

L'articolo 30, L. 724/1994, considera non operativi i soggetti sopra indicati quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari, così detti ricavi effettivi, che risultano dal Conto economico, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinate percentuali alle voci delle immobilizzazioni dei beni materiali e immateriali, cosiddetti ricavi presunti. Sia il valore dei ricavi effettivi sia il valore delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei 2 precedenti. Qualora i ricavi effettivi non superino i ricavi presunti, la società si considera non operativa a partire dall'esercizio in corso. Pertanto, per determinare se una società è considerata non operativa nell'esercizio 2019, si dovranno prendere a base le medie degli importi delle voci interessate relative agli esercizi 2019, 2018 e 2017 applicandovi le percentuali previste dalla norma<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Per il *test* di operatività si veda in dettaglio circolari [n. 25/E/2007](#) e [n. 9/E/2008](#).

Per i soggetti in contabilità semplificata, che non sono tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, i valori sopra indicati vanno desunti dalle scritture contabili previste dall'[articolo 18](#), D.P.R. 600/1973<sup>3</sup>, ovvero:

- dal registro degli acquisti;
- dal registro delle vendite;
- dal registro dei corrispettivi.

### **Potere dell'agenzia di sindacare l'appostazione in bilancio**

È evidente che il risultato finale del calcolo dipende dall'appostazione in bilancio degli elementi patrimoniali. Si pensi a un fabbricato iscritto nell'attivo circolante anziché tra le immobilizzazioni. A tal fine si evidenzia che la prassi dell'Amministrazione finanziaria si è da sempre espressa in riferimento sia alla disciplina delle società di comodo sia in altri ambiti, che l'Agenzia delle entrate ha il potere di contestare la classificazione delle apostazioni in bilancio quando non conformi ai Principi contabili. Tale posizione ha trovato conferma anche nella giurisprudenza<sup>4</sup>.

### **Società in perdita sistematica**

Come già detto i commi 36-decies e 36-undecies, [articolo 2](#), D.L. 138/2011, hanno introdotto una nuova figura di “società di comodo” ovvero le società c.d. in perdita sistematica.

In questo caso il presupposto si realizza qualora, pur non ricorrendo le condizioni di cui all'[articolo 30](#), comma 1, L. 724/1994:

- le società e gli enti ivi indicati presentino dichiarazioni in perdita fiscale per 5 periodi d'imposta consecutivi;
- nel medesimo arco temporale, le società e gli enti siano per 4 periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, L. 724/1994.

In presenza delle suddette condizioni le società si considerano non operative a decorrere dal successivo sesto periodo di imposta nel caso in cui non ricorrano i presupposti per l'applicazione della disciplina sulle società non operative.

Per verificare l'operatività delle società occorre, quindi, mettere in correlazione le 2 fattispecie come riportato dallo schema seguente:

---

<sup>3</sup> [Circolare n. 25/E/2007](#).

<sup>4</sup> Cassazione n. 20122/2018; CTR della Lombardia sentenza n. 4267/I/2019.

Verifica operatività	Stato Società
Società in perdita sistematica	di comodo
Società con <i>test</i> ricavi positivo	
Società non in perdita sistematica	di comodo
Società con <i>test</i> ricavi negativo	
Società in perdita sistematica	di comodo
Società con <i>test</i> ricavi negativo	
Società non in perdita sistematica	no di comodo
Società con <i>test</i> ricavi positivo	

## Conseguenze della non operatività

Il fatto che una società sia considerata di comodo ha un impatto ai fini delle imposte dirette, Irap e dell'Iva.

### Imposte sui redditi

Il comma 3, [articolo 30](#), L. 724/1994, prevede che fermo restando l'ordinario potere di accertamento ai fini delle imposte sui redditi:

- si presume che il reddito del periodo di imposta in cui la società risulta di comodo, non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione ai valori dei beni posseduti nell'esercizio delle percentuali indicate nel medesimo comma. Per questo calcolo non si fa riferimento alla media, ma ai valori dell'esercizio;
- le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra determinato.

Solo per i soggetti Ires è prevista una maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,5% ([articolo 2](#), comma 36-*quinquies*, D.L. 138/2011).

### Irap

Il comma 3-*bis* prevede che ai fini Irap si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo come determinato ai fini delle imposte sui redditi; il valore della produzione così determinato deve essere aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi erogati per prestazioni di lavoro non esercitate abitualmente;
- degli interessi passivi.

## Iva

L'eventuale eccedenza del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la società risulta di comodo:

- non è ammessa al rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs 241/1997 o di cessione ai sensi dell'[articolo 5](#), comma 4-ter, D.L. 70/1988.

Qualora per 3 periodi di imposta consecutivi la società non operativa non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva almeno pari all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, L. 724/1994, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scompto dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

A tal proposito le istruzioni alla compilazione della dichiarazione annuale Iva 2020 prevedono di segnalare lo *status* di società di comodo indicando al rigo VA15 il codice corrispondente alle seguenti situazioni:

- “1” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione;
- “2” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- “3” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per i 2 precedenti;
- “4” società di comodo per l’anno oggetto della dichiarazione e per i 2 precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell’Iva non inferiori all’importo che risulta dall’applicazione delle percentuali di cui all’[articolo 30](#), comma 1, L. 724/1994.

## Cause di esclusione e di disapplicazione

La disciplina sulle società di comodo trova un limite di applicazione al verificarsi di una delle cause di esclusione o di disapplicazione. Le cause di esclusione, che valgono sia per le società non operative sia per quelle in perdita sistematica, sono indicate nell’articolo 30, L. 724/1994.

Tutte le società per cui non operano le cause di esclusione citate sono sottoposte alla disciplina delle società di comodo.

Tuttavia, il comma 4-ter, articolo 30, L. 724/1994, prevede la possibilità di individuare, da parte del direttore dell’Agenzia delle entrate, ulteriori situazioni oggettive in presenza delle quali non trova applicazione la disciplina in oggetto. A tal fine sono stati emanati i seguenti provvedimenti:

- [provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008](#) (società non operative);
- [provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 11 giugno 2012](#) (società in perdita sistematica);

Vi è comunque un'altra possibilità per essere esclusi dalla disciplina delle società di comodo. Il comma 4-bis, [articolo 30](#), L. 724/1994, infatti, prevede, in presenza di situazioni oggettive, la possibilità di presentare all'Amministrazione finanziaria istrada di interpello diretta a ottenere la disapplicazione della disciplina.

La società dovrà, quindi, verificare innanzitutto l'esistenza di una delle cause di esclusione previste dalla norma, in caso contrario controllerà se vi è una causa di disapplicazione automatica da applicare e poi valuterà se è il caso di presentare istrada di interpello disapplicativo.

Da ultimo, l'[articolo 26](#), D.L. 179/2012 ha previsto al comma 4 la non applicabilità della disciplina delle società "di comodo" alle *start-up* innovative.

### Cause di esclusione previste dall'articolo 30, comma 1, L. 724/1994

Occorre precisare che le cause di esclusione devono sussistere nell'esercizio oggetto di dichiarazione. Come previsto dalle istruzioni alla compilazione del modello Redditi, la causa di esclusione deve essere indicata al rigo RS116 colonna 1 riportando uno dei codici indicati in tabella. In tal caso non dovrà essere compilata la restante parte della sezione.

Codici	Cause di esclusione
1	soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali (ad esempio banche, società finanziarie, etc.)
2	soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta intendendo per tale quello di inizio attività coincidente con l'apertura della partita Iva, a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva
3	società in amministrazione controllata o straordinaria
4	società ed enti quotati o che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri e società controllate anche indirettamente da società quotate
5	per le società esercenti pubblici servizi di trasporto. Le società interessate sono quelle che agiscono in regime di concessione per l'esercizio di pubblici servizi di linea di trasporto di persone (ferroviari, traniari, automobilistici, teleferici, lacuali, fluviali, aerei)
6	per le società con un numero di soci per la maggior parte del periodo di imposta non inferiore a 50
7	per le società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità per tutti i giorni compresi nel periodo di osservazione compreso l'esercizio per il quale si deve effettuare il <i>test</i> di operatività
8	per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e 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. Per i soggetti in contabilità semplificata la causa di esclusione in esame deve essere

	verificata tenendo conto degli stessi elementi previsti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili
10	per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale
11	per le società ed enti che applicano gli Isa per il periodo di imposta 2019 e conseguono il livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 9 anche a seguito di adeguamento
12	per le società consortili

### Cause di disapplicazione automatica previste per le società “non operative”

Le cause di disapplicazione automatica per le “società non operative” (ricavi minimi), previste dal provvedimento sopra menzionato, devono essere indicate nel rigo RS116 colonna 2 del modello Redditi riportando uno dei seguenti codici:

Codice	Cause di disapplicazione “società non operative”
2	società assoggettate a una delle procedure concorsuali indicate dall' <a href="#">articolo 101</a> , comma 5, Tuir (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria), ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi di imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime
3	società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al D.Lgs. 159/2011, o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale, in sede civile, abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario
4	società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione a enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla L. 431/1998 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili
5	società che detengono partecipazioni in: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. società considerate non di comodo ai sensi dell'<a href="#">articolo 30</a>, L. 724/1994;</li> <li>2. società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'articolo 30, L. 724/1994 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni</li> </ol>
6	società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione a un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive
7	in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto
8	società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell' <a href="#">articolo 2135</a> , cod. civ. e rispettano le condizioni previste dall' <a href="#">articolo 2</a> , D.Lgs. 99/2004
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 ai sensi dell' <a href="#">articolo 5</a> , L. 225/1992

99	società in stato di liquidazione che con impegno assunto in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi hanno richiesto la cancellazione dal Registro Imprese in base agli articoli <a href="#">2312</a> e <a href="#">2495</a> , cod. civ. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva
----	---

Come precisato dalla [circolare n. 9/E/2008](#), le fattispecie corrispondenti ai codici 4, 5 e 6, sono cause di disapplicazione parziale, in presenza delle quali il contribuente è esonerato dall'applicazione della disciplina limitatamente alle situazioni medesime.

In altre parole, al verificarsi di quest'ultime il contribuente non terrà conto dei relativi *asset* in sede di determinazione del *test* di operatività e di calcolo del reddito minimo presunto. In sede operativa, quindi, il contribuente non applicherà i coefficienti di redditività sul valore degli *asset* interessati alla disapplicazione, né terrà conto, ovviamente, degli eventuali ricavi iscritti a Conto economico e direttamente correlabili agli *asset* medesimi. Resteranno, pertanto, assoggettati ai calcoli, eventuali altri *asset* inclusa la possibilità di presentare apposita istanza per ottenere la disapplicazione della disciplina, qualora ricorrono situazione oggettive che non abbiamo consentito il raggiungimento dei ricavi minimi.

Per completezza si precisa che le cause di disapplicazione della disciplina identificate dai codici 8 e 9 sono state introdotte dal provvedimento del direttore dell'[Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012](#).

### Cause di disapplicazione automatica per le società in perdita sistematica

Come già detto quando la società è in perdita per 5 periodi di imposta consecutivi, o in uno di essi ha conseguito un reddito inferiore a quello minimo, è considerata “di comodo” a decorrere dal successivo sesto periodo di imposta. In tal caso, in sede di compilazione del modello Redditi, deve essere compilata la casella 3 del rigo RS116 (Soggetto in perdita sistematica) indicando il codice 1 e le colonne 4 e 5 dei righi da RS117 a RS123, nonché i righi RS124 e RS125 (sempre che la casella “Casi particolari” di rigo RS116 non sia stata compilata), mentre il resto del prospetto non va compilato.

Per quel che concerne le cause di esclusione la [circolare n. 23/E/2012](#) chiarisce che trovano applicazione quelle già previste per le società non operative dall'[articolo 30](#), L. 724/1994. Al loro verificarsi, quindi, verrà compilata, come detto in precedenza, la casella 1 del rigo RS116, indicando uno dei codici della tabella che riporta le cause di esclusione. In tal caso, tutto il resto del prospetto non sarà ovviamente compilato. Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012 ha, inoltre, individuato particolari situazioni oggettive di disapplicazione automatica della disciplina che riguardano i soggetti in perdita sistematica.

Codici	Cause di disapplicazione per le società in perdita sistematica
2	società assoggettate a una delle procedure concorsuali indicate dall' <a href="#">articolo 101</a> , comma 5, Tuir (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria) ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi di imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime
3	società sottoposte a sequestro penale o a nelle fattispecie di cui al D.Lgs. 159/2011 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale, in sede civile, abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario
4	società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="287 707 1429 790">1. società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'<a href="#">articolo 2</a>, commi 36-decies e ss., D.L. 138/2011;</li> <li data-bbox="287 797 1429 925">2. società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'articolo 2, D.L. 138/2011 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;</li> <li data-bbox="287 932 1429 1006">3. società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'<a href="#">articolo 168</a>, Tuir, abrogato a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015</li> </ol>
5	società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione a un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi
6	in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto
7	società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alla lettere A) e B), <a href="#">articolo 2425</a> , cod. civ.. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13), lettera B), articolo 2425, cod. civ.. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai Principi contabili internazionali si assumono le voci di Conto economico corrispondenti
8	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 ai sensi dell'articolo 5, L. 225/1995
9	società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative
10	società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell' <a href="#">articolo 2135</a> , cod. civ. e rispettano le condizioni previste dall' <a href="#">articolo 2</a> , D.Lgs. 99/2004
11	per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore ovvero che per il periodo di imposta 2019, a seguito dell'applicazione degli Isa conseguono un livello di affidabilità fiscale non inferiore a 9

12	società che si trovano nel primo periodo d'imposta
99	società in stato di liquidazione che con impegno assunto in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi hanno richiesto la cancellazione dal Registro Imprese in base agli articoli <a href="#">2312</a> e <a href="#">2495</a> , cod. civ. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva

La presenza di una delle suddette cause, dovrà essere indicata nella casella 3 del rigo RS116, utilizzando il corrispondente codice riportato in tabella.

La [circolare n. 23/E/2012](#), specifica che ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica, le cause di esclusione riguardano solo i periodi di imposta di applicazione della disciplina in esame (anno n), mentre le cause di disapplicazione automatica indicate nel provvedimento del direttore dell'[Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012](#), assumono rilevanza esclusivamente nel periodo di osservazione (anni n-1, n-2, e n-3 *mutatis mutandis* anni n-1, n-2, n-3, n-4 e n-5).

Pertanto, la presenza di una causa di esclusione nell'anno 2019 fa sì che la società risulti esclusa dalla disciplina per lo stesso anno (2019):

- sia nel caso non abbia conseguito i ricavi minimi nel 2019;
- sia nel caso risulti in perdita sistematica nei 5 esercizi precedenti.

Cause di non applicabilità della disciplina	Tipo società di comodo	Periodo di individuazione
Esclusione <a href="#">articolo 30</a> , L. 724/1994	Società non operativa Società in perdita sistematica	Anno oggetto di dichiarazione
Disapplicazione provvedimento 14 febbraio 2008	Società non operative	Anno oggetto di dichiarazione
Disapplicazione provvedimento 11 giugno 2012	Società in perdita sistematica	Periodo di osservazione

Per chiarire meglio quanto esposto in tabella si propongono i seguenti esempi.

## ESEMPIO 1

Società che nel 2019 ha un totale attivo patrimoniale inferiore al valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico). La società non è considerata di comodo per quell'esercizio anche se non ha superato il *test* dei ricavi o ha conseguito perdite nei 5 esercizi precedenti. Ciò in quanto la predetta causa di esclusione riguarda l'anno 2019 ed essendo prevista dall'articolo 30, L. 724/1994 è applicabile a entrambi i tipi di società.

## ESEMPIO 2

Dichiarazione relativa all'esercizio 2019. Periodo di osservazione costituito dai periodi di imposta 2014 -2015 – 2016 -2017 -2018; nel 2016 la società ha un margine operativo lordo positivo (codice 7); In questo caso, l'esistenza della causa di disapplicazione automatica nell'ambito del quinquennio, anche se limitata al 2016, rende inapplicabile la disciplina per l'esercizio 2019. Analogamente, in relazione al periodo di osservazione dato da 2015 – 2016 – 2017 – 2018 – 2019 concernente il successivo periodo di applicazione 2020, la medesima causa di disapplicazione automatica afferente il 2016 comporterà l'inapplicabilità della disciplina per il 2020. Resta sempre comunque applicabile la disciplina delle società non operative (raggiungimento soglia minima dei ricavi). Pertanto, riprendendo l'esempio proposto, se la media dei ricavi degli esercizi 2017 – 2018 – 2019 non raggiunge i ricavi minimi presunti alla società si applicherà comunque la disciplina delle società di comodo pur in presenza di una causa di disapplicazione automatica della disciplina riguardante le perdite sistematiche.

### Disapplicazione mediante interpello

Il comma 4-bis, [articolo 30](#), L. 724/1994 prevede la possibilità di presentare istanza di interpello disapplicativo sia per le società in perdita sistematica sia per quelle non operative per mancato raggiungimento dei ricavi. Per le società in perdita sistematica la causa oggettiva che determina la disapplicazione della disciplina deve riguardare uno dei periodi di imposta oggetto di osservazione, mentre per quelle non operative il periodo oggetto di dichiarazione. È, inoltre, consentito alle società che non hanno presentato istanza di interpello o che avendola presentata non hanno ottenuto risposta positiva, ma che comunque ritengono vi siano le condizioni per disapplicare la disciplina, di farlo autonomamente dandone espressa indicazione in dichiarazione dei redditi. Si rammenta che se la società ritiene che siano presenti situazioni oggettive di disapplicazione per entrambe le casistiche, per ottenere la disapplicazione totale è tenuta a presentare una doppia istanza: una per le società non operative e una per le società in perdita sistematica indicandovi le relative cause oggettive.

### Assunzione di impegno allo scioglimento

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del [14 febbraio 2008](#), e quello dell'[11 giugno 2012](#), hanno previsto la disapplicazione della disciplina per le società in stato di liquidazione che assumono in dichiarazione l'impegno a richiedere la cancellazione dal Registro Imprese a norma degli articoli [2312](#) e [2495](#), cod. civ. entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione

dell'impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'[articolo 182](#), commi 2 e 3, Tuir. L'assunzione di impegno allo scioglimento si manifesta barrando l'apposita casella nel prospetto verifica dell'operatività.

## Probabile effetto Covid 19 sull'applicazione della disciplina per il 2020

Il blocco delle attività imposto dal Governo per far fronte all'emergenza Covid 19, porterà inevitabilmente molte società a non raggiungere, nel periodo di imposta 2020, i ricavi minimi previsti per non cadere nella non operatività. Per far fronte a tale situazione, il maxi-emendamento al Decreto "Cura Italia" aveva introdotto l'articolo 71-*quater* mediante il quale si rendevano non applicabili le disposizioni in materia di società di comodo di cui all'[articolo 30](#), L. 724/1994 e di società in perdita sistematica. L'emendamento è stato però stralciato per motivi di copertura finanziaria. Comunque, non tutto risulta perduto. Il provvedimento dell'11 giugno 2012 prevede, infatti, tra le cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società in perdita sistematica e di comodo:

*"le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5, L. 225/1992".*

È previsto, inoltre, che la causa di disapplicazione operi limitatamente al periodo in cui si è verificato l'evento calamitoso e in quello successivo. In realtà la norma richiamata dal provvedimento è stata abrogata, ma, come precisato dall'[articolo 47](#), D.Lgs. 1/2018, deve intendersi confluìta nell'[articolo 24](#), D.Lgs. 1/2018. Pertanto, l'articolo 5 abrogato, "rivive" tale e quale nel predetto articolo 24, D.Lgs 1/2018. Affinché si realizzzi la causa di disapplicazione sono necessarie quindi 2 condizioni:

- dichiarazione dello stato di emergenza;
- conseguente sospensione differimento degli adempimenti e versamenti tributari.

Per quanto concerne l'emergenza Covid 19 non vi è dubbio che rientri tra le situazioni di emergenza previste dal provvedimento del 2012. Infatti, la Delibera del CdM del 31 gennaio 2020 sulla dichiarazione dello stato di emergenza, fa esplicito riferimento all'articolo 24, D.Lgs. 1/2018.

La sospensione degli adempimenti e versamenti tributari, a causa dell'emergenza Covid 19, si può ritenere avvenuta a seguito dell'emanazione del D.L. 18/2010.

Gli articoli [62](#) e [60](#), D.L. 18/2020 hanno previsto in maniera indiscriminata rispettivamente la sospensione degli adempimenti e dei versamenti fiscali. Per questi ultimi è stata prevista di fatto per tutte le società una mini proroga, ampliata poi dall'[articolo 21](#), D.L. 23/2020, che dovrebbe completare il presupposto.

Sembrano pertanto realizzate tutte le condizioni previste dal citato provvedimento per la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo vista in entrambe le vesti.

Detto questo, le ricadute sull'operatività della disciplina delle società di comodo sono diverse a seconda che si tratti di società non operativa per mancato raggiungimento dei ricavi o di società in perdita sistematica.

Per le società non operative, per intenderci quelle di cui all'[articolo 30](#), L. 724/1994, la causa di disapplicazione avrà efficacia per l'anno 2020 e 2021. Pertanto, le società dovranno indicare nel prospetto delle società non operative del modello Redditi 2021 (anno 2020) e 2022 (anno 2021) il codice "9" come causa di disapplicazione.

Più complicato è l'effetto sulle società in perdita sistematica. Il problema non sta nell'operatività della causa di disapplicazione che è prevista dal provvedimento, ma nelle modalità applicative. Come già detto la [circolare n. 23/E/2012](#) ha specificato che le cause di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica devono sussistere nel periodo di osservazione (quinquennio) e hanno efficacia nel sesto anno successivo. Pertanto, nel nostro caso, la causa di disapplicazione presente nell'anno 2020 avrà efficacia per il quinquennio 2016-2020 e produrrà i suoi effetti (disapplicazione della disciplina) per l'anno 2021 e successivi fino a quando l'anno 2020 farà parte del quinquennio di osservazione. Considerata poi l'operatività della causa di disapplicazione anche per l'esercizio successivo (2021) la stessa influenzerà anche il periodo temporale di sorveglianza 2017-2021.

In sintesi, nel prospetto del modello Redditi 2020 per l'anno 2019, la società non dovrà indicare alcuna causa di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica. Solo quando si troverà a compilare il modello Redditi 2022 (anno 2021) indicherà nel prospetto delle società non operative per perdita sistematica il codice "8" e la disapplicazione della disciplina opererà per l'esercizio 2021.

Di conseguenza, nell'esercizio 2020 la società sarà esclusa dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo *ex articolo 30, L. 724/1994*, mentre sarà soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica. Nell'esercizio 2021 la società non sarà soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica né a quella delle società di comodo. Per gli anni successivi e fino all'anno 2026 (l'ultimo quinquennio in cui ricade l'anno 2021 va dal 2021 al 2025) non sarà, invece, applicabile solo la disciplina delle società in perdita sistematica in quanto sempre presente nel quinquennio la causa di disapplicazione in commento.

Fa pensare il motivo per cui si intendeva intervenire con il maxi emendamento, anche se poi stralciato, per sospendere l'operatività della disciplina sulle società di comodo, quando di fatto il provvedimento

prevedeva già la clausola di disapplicazione automatica. Questo potrebbe dipendere dal fatto di non voler dare adito a interpretazioni soggettive sulla disapplicazione della disciplina in presenza della situazione creatasi, oppure al voler escludere tutte e 2 i tipi di società di comodo dalla disciplina per l'anno 2020 senza creare le conseguenze esposte nella tabella successiva. Ragionando diversamente si potrebbe pensare che il Legislatore non riconosca nella situazione di emergenza Covid 19, i presupposti per l'applicazione della causa di disapplicazione automatica della disciplina prevista dal provvedimento. Di seguito gli effetti della disciplina sulle società di comodo causati dall'emergenza Covid 19.

Annualità	Applicazione disciplina società non operative (ricavi minimi)	Applicazione disciplina società in perdita sistematica
2019	sì	sì
2020	no	sì
2021	no	no (2020-2019-2018-2017-2016)
2022	sì	no (2021-2020-2019-2018-2017)
2023	sì	no (2022-2021-2020-2019-2018)
2024	sì	no (2023-2022-2021-2020-2019)
2025	sì	no (2024-2023-2022-2021-2020)
2026	sì	no (2025-2024-2023-2022-2021)

### SCHEDA DI SINTESI

La disciplina sulle società non operative, o di comodo, è stata introdotta dall'articolo 30, L. 724/1994.



Le società di comodo possono essere distinte in 2 categorie:

1. società non operative;
2. società in perdita sistematica.



Il fatto che una società sia considerata di comodo ha un impatto ai fini delle imposte dirette, Irap e dell'Iva.



L'articolo 30, L. 724/1994 prevede le cause di esclusione dalla disciplina valide sia per le società non operative sia per quelle in perdita sistematica.



Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008 ha introdotto ulteriori cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative.

Il provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 11 giugno 2012 ha introdotto ulteriori cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società in perdita sistematica.



È prevista per entrambe le tipologie di “comodo” la possibilità di chiedere la disapplicazione della disciplina in assenza di cause automatiche, mediante presentazione di istanza di interpello.



Lo stato di emergenza dichiarato a seguito della pandemia Covid 19 può essere considerata una causa di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo sia in relazione alle non operative sia a quelle in perdita sistematica come previsto dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate dell’11 giugno 2012.