

CIRCOLARE 01/2025

07/01/2025



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

MODIFICHE AL REGIME DELLE "SOCIETA' DI COMODO"

A CURA DI

LUIGI MELLONI
BEATRICE NEMINI

Introduzione

Buongiorno a tutti,

iniziamo le circolari di approfondimento di questo 2025 con una novità che riguarda **le "società di comodo"**.

È stato infatti pubblicato in Gazzetta Ufficiale, in data 16 dicembre 2024 al n. 294, il Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, entrato in vigore il 31 dicembre 2024 che, tra le altre cose, con l'articolo 20, ha introdotto delle **modifiche al regime delle società di comodo**.

Precisiamo subito che le modifiche hanno riguardato **la riduzione del 50%** di alcune **delle aliquote** che determinano **i ricavi minimi** sotto i quali si rientra nella definizione di "società di comodo", sia delle aliquote che determinano **il reddito imponibile minimo** delle stesse. In altre parole, una buona notizia, ovvero è più difficile rientrare tra le c.d. "società di comodo" e, anche qualora si rientri tra le società di comodo il reddito imponibile minimo è più ridotto rispetto al passato.

Con la presente circolare cercheremo di riepilogare brevemente cosa si intende per "società di comodo" e poi di mettere in evidenza le modifiche introdotte, che, come meglio esposto nel prosieguo, **riguardano già le dichiarazioni riferite all'anno 2024**.

L'argomento trattato nella presente circolare sarà ulteriormente illustrato nel corso di un breve webinar che si terrà in videoconferenza il giorno 9 gennaio 2025 alle ore 17,00 al quale potrete accedere mediante il seguente link:

<https://rlvtassociazioneprofessionale.my.webex.com/rlvtassociazioneprofessionale.my-it/j.php?MTID=mflb0bec409fa7bcaafb35c50f959b425>

Numero riunione (codice di accesso) : 2360 567 1002

Password riunione: B6pWsD37GRt (26797337 quando si chiama da un telefono o sistema video)

1. Definizione di “società di comodo”

Le **società di comodo**, note anche come “*società non operative*”, sono entità societarie (tra cui si annoverano società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata; società in nome collettivo e in accomandita semplice; società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia) che, secondo il fisco, non svolgono una reale attività economica, ma vengono utilizzate principalmente per la mera detenzione di beni nell’interesse esclusivo dei soci.

La normativa italiana, al fine di contrastare indebiti vantaggi fiscali, con la disciplina contenuta nell’articolo 30 della Legge 724/1994, identifica le società non operative attraverso il mancato superamento del c.d. “**test di operatività**”, il quale si articola nelle seguenti fasi:

1. **Determinazione dei ricavi minimi presunti** → I ricavi minimi sono determinati applicando ai valori fiscali di alcuni beni posseduti dalla società (partecipazioni e crediti finanziari, immobili, navi e altre immobilizzazioni) dei coefficienti¹. I valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti, ragguagliando al periodo di possesso il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascuno esercizio;
2. **Determinazione dei ricavi effettivi** → I ricavi effettivi sono rappresentati dai ricavi, dagli incrementi di rimanenze e dagli altri proventi di natura non straordinaria risultanti dal Conto economico. L’ammontare così determinato è assunto in base alla media triennale, ovvero in base all’esercizio di riferimento e ai due precedenti;
3. **Confronto tra i due importi** → **se l’importo dei ricavi effettivi è inferiore a quello dei ricavi minimi presunti**, la società è considerata “*non operativa*”;
4. **Determinazione del reddito minimo** → se la società risulta di comodo, le imposte devono essere calcolate non sui redditi (utile o perdita) effettivi ma su un reddito minimo presunto determinato applicando ai beni posseduti (come sopra individuati per la determinazione dei ricavi presunti - partecipazioni e crediti finanziari, immobili, navi e altre immobilizzazioni) degli specifici coefficienti². Le percentuali devono essere applicate al valore dei beni e delle immobilizzazioni rilevati nell’esercizio per il quale si procede al calcolo (non si considera pertanto la media triennale, come per il computo dei ricavi minimi presunti).

2. Le aliquote e le novità introdotte dal D.lgs. 192/2024 sulla riforma IRPEF e IRES

Si riportano di seguito le percentuali che **a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (anno 2024 per i soggetti “solari”)**, devono essere utilizzate per la

¹ Previsti dall’articolo 30, comma 1, della Legge 724/1994

² Previsti dall’articolo 30, comma 3, della Legge 724/1994.

determinazione del reddito minimo e dei ricavi minimi, con evidenza delle percentuali in precedenza previste ed applicabili sino al periodo d'imposta 2023.

Come si può agevolmente verificare **la maggior parte delle percentuali sono state ridotte alla metà.**

➤ **Nuovi coefficienti - Ricavi minimi - Art. 20 del D.lgs. 194/2024**

PERCENTUALI	TIPOLOGIA DI BENI
1% (in luogo del 2%)	Partecipazioni, titoli e crediti finanziari
3% (in luogo del 6%)	Immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing
2,5% (in luogo del 5%)	Immobili A/10
2% (in luogo del 4%)	Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e dei due precedenti
0,5% (in luogo dell'1%)	Immobili ubicati nei Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti
6% (non modificato)	Navi destinate all'esercizio di attività commerciali, escluse unità di diporto
15% (non modificato)	Altre immobilizzazioni, anche in leasing

➤ **Nuovi coefficienti - Reddito minimo - Art. 20 del D.lgs. 194/2024**

PERCENTUALI	TIPOLOGIA DI BENI
0,75% (in luogo dell'1,5%)	Partecipazioni, titoli e crediti finanziari
2,38% (in luogo del 4,75%)	Immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing
2% (in luogo del 4%)	Immobili A/10
1,5% (in luogo del 3%)	Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e dei due precedenti
0,45% (in luogo del 0,9%)	Immobili ubicati nei Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti
4,75% (non modificato)	Navi destinate all'esercizio di attività commerciali, escluse unità di diporto
12% (non modificato)	Altre immobilizzazioni, anche in leasing

3. Ulteriori penalizzazioni ai fini impositivi per le società "non operative"

Come abbiamo detto le società c.d. "non operative" devono calcolare la base imponibile IRES/IRPEF non sui redditi effettivi ma (se superiori) sui redditi presunti determinati utilizzando le percentuali sopra indicate.

In aggiunta a questo, le società c.d. “*non operative*” subiscono penalizzazioni sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.

Ai fini delle imposte dirette, la qualifica di “*società di comodo*” determina le seguenti ulteriori penalizzazioni:

- **Maggiorazione dell’aliquota IRES del 10,5%**, prevista dall’art. 2, comma 36-quinquies del D.L. 138/2011, che deve essere versata secondo i termini ordinari dell’IRES;
- **Limitazione all’utilizzo delle perdite**, prevista dall’art. 30, comma 3, della L. 724/1994, ovvero è precluso il diritto al riporto “in avanti” delle perdite eventualmente realizzate nello stesso periodo di imposta e le perdite pregresse possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito che eccede quello minimo presunto.

Ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, invece, l’art. 30, comma 4, della L. 724/1994 per le società che risultano di comodo prevede:

- **Preclusione al rimborso** del credito IVA, alla compensazione del credito nel modello F24 e alla cessione del credito stesso a terzi con riferimento al periodo di imposta in cui viene esposto in dichiarazione il credito IVA;
- Preclusione alla compensazione del credito anche con il debito IVA delle successive liquidazioni periodiche per le società che per tre periodi di imposta non effettuano operazioni IVA per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti.

Per quanto inerente alle penalizzazioni ai fini IVA, è doveroso specificare che la Corte di Giustizia dell’Unione europea, con una recente sentenza del 7 marzo 2024, ha ritenuto la normativa italiana, che sancisce la perdita definitiva del credito IVA, incompatibile con le disposizioni comunitarie.

4. Esempio pratico

Alla luce delle novità appena introdotte, è utile analizzare un caso numerico, evidenziando le differenze rispetto alla disciplina previgente.

Si ipotizzi una Società con un immobile (non incluso nella categoria catastale A/10) dal costo di Euro 1.000.000, che detiene partecipazioni non quotate per Euro 500.000 e che dichiara ricavi effettivi pari ad Euro 40.000, la situazione risulta essere la seguente:

- **Normativa previgente**
 - I ricavi minimi presunti si ottengono sommando Euro 60.000 (6% di Euro 1.000.000) ed Euro 10.000 (2% di Euro 500.000), ovvero Euro 70.000;

- La società è definita "non operativa" perché i ricavi effettivi (40.000) risultano essere inferiori ai ricavi minimi presunti (70.000);
- Il reddito minimo si ottiene sommando Euro 47.500 (4,75% di Euro 1.000.000) ed Euro 7.500 (1,5% di Euro 500.000), ovvero Euro 55.000, su cui si calcola l'aliquota ordinaria IRES (24%) e l'aliquota maggiorata pari al 10,5%;

➤ **Normativa attuale (dal 2024)**

- ricavi minimi presunti si ottengono sommando Euro 30.000 (3% di Euro 1.000.000) ed Euro 5.000 (1% di Euro 500.000), ovvero Euro 35.000;
- La società è definita "operativa" perché i ricavi effettivi (40.000) risultano essere superiori ai ricavi minimi presunti (35.000).

In questo caso pertanto la Società conterrà le imposte in modo ordinario sul proprio reddito effettivo e non subirà alcuna penalizzazione per quanto riguarda la detrazione dell'IVA.

5. Casi di esclusione

La normativa sulle società di comodo è finalizzata a disincentivare l'utilizzo di strutture societarie per attività considerate di carattere "personale" e non connesse ad una vera e propria attività d'impresa. Si pensi ad esempio ad un alloggio concesso in locazione ad alcuni soci ad un canone irrisorio.

Vi possono tuttavia essere dei casi in cui l'utilizzo della struttura societaria è giustificato nonostante non venga superato il c.d. test di operatività. La norma dispone quindi che i soggetti attratti dalla disciplina delle società di comodo possono **disapplicare la normativa**.

La disapplicazione può essere "automatica", qualora ricorrano alcune cause di esclusione/disapplicazione "tipiche", previste dall'art. 30 comma 1 della L. 724/1994 e dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, oppure può essere riconosciuta a seguito di apposita richiesta di **"interpello"**.

Per completezza espositiva, si elencano brevemente le cause di esclusione e di disapplicazione sopracitate:

- **Cause di esclusione (art. 30, comma 1, lett. c) della L. 724/1994):**
 - Soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
 - Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
 - Società in amministrazione controllata e straordinaria;
 - Società quotate, controllanti di quotate e controllate da quotate;
 - Società esercenti pubblici servizi di trasporto;
 - Società con almeno 50 soci;

- Società con almeno 10 dipendenti nei due esercizi precedenti;
 - Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
 - Società con valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale;
 - Società partecipate da enti pubblici;
 - Conseguimento del livello di affidabilità fiscale in base agli ISA;
 - Società consortili;
- **Cause di disapplicazione (provv. 14.02.2008):**
 - Società assoggettate a procedure concorsuali;
 - Società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
 - Società con immobili locati a enti pubblici;
 - Società holding che detengono partecipazioni (i) in società considerate non di comodo, (ii) in società escluse dall'applicazione del regime delle società di comodo in seguito dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
 - Società che hanno ottenuto la disapplicazione in precedenti periodi d'imposta;
 - Società agricole;
 - Eventi calamitosi;
 - Impegno alla cancellazione dal Registro delle imprese.

Lo Studio è a disposizione per eventuali ulteriori approfondimenti.

CONTATTI

LUIGI MELLONI

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT

BEATRICE NEMINI

BEATRICE.NEMINI@RLVT.IT



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT