Società di comodo: verifica dello status con il test sull'operatività

Dal periodo di imposta 2022 "solare", la verifica dello status di "**società di comodo**" è effettuata avendo riguardo al solo "test di operatività"; è infatti abrogata la disciplina delle società in perdita sistematica.
I modelli REDDITI 2023 recano, come di consueto, nel quadro RS l'apposito prospetto in cui indicare i valori rilevanti ai fini del test e, in caso di mancato superamento, il reddito minimo da imputare ai fini IRES.

Il test è articolato nelle seguenti fasi:

- determinazione dei ricavi **minimi presunti**, applicando le percentuali di legge (indicate dall'art. 30 comma 1 della L. 724/94) al costo fiscalmente riconosciuto di partecipazioni e crediti finanziari, immobili e navi, nonché altre immobilizzazioni;
- determinazione dei **ricavi effettivi**, rappresentati dai ricavi, dagli incrementi di rimanenze e dagli altri proventi di natura non straordinaria risultanti dal Conto economico.

Entrambi gli importi sono determinati assumendo la media dei valori dell'esercizio di riferimento e dei due precedenti. Se dal confronto tra i due importi emerge che il primo termine eccede il secondo, la società si considera "**non operativa**".
Più nello specifico, le percentuali applicabili ai fini del calcolo dei ricavi minimi presunti sono pari al:

- **2%**, per partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
- **6%**, per immobili e altri beni;
- **5%**, per immobili A/10;
- **4%**, per immobili abitativi acquisiti o rivalutati

nell’esercizio e nei due precedenti (a partire dal terzo esercizio successivo a quello dell’acquisizione, torna ad applicarsi l’aliquota del 6%);
- **1%**, per immobili ubicati nei Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;
- **15%**, per altre immobilizzazioni.

Con particolare riferimento agli immobili **abitativi rivalutati**, i ricavi minimi continuano a essere determinati in base ai valori storici se la rivalutazione è effettuata ai soli fini civilistici; se invece la rivalutazione ha efficacia anche fiscale si assume il valore maggiorato.
Prendendo il caso di un immobile abitativo **rivalutato nel bilancio 2020** ai sensi dell’art. 110 del DL 104/2020, da 100.000 a 400.000 euro con efficacia ai fini fiscali dal 1° gennaio 2021, si avrebbe:

- per il 2020, il valore non rivalutato con coefficiente del 6%;
- per gli anni 2021-2022-2023, il **valore rivalutato** con coefficiente del 4%;
- per gli anni 2024 e successivi, il valore rivalutato con coefficiente del 6%.

Per ciascuno dei periodi agevolati al 4%, secondo le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate (ris. 20 dicembre 2013 n. 101 e circ. 27 aprile 2017 n. 14, § 6), occorre assumere il valore fiscalmente rilevante nei singoli periodi d’imposta compresi nel triennio.
Ai fini del calcolo dei **ricavi effettivi**, si assumono i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi, anche in tal caso, come detto, in base alle **risultanze medie** del Conto economico dell’esercizio e dei due precedenti.

Tra i ricavi rientrano quelli iscritti alle voci:

- **A.1** (ricavi delle vendite e delle prestazioni);
- **A.5** (altri ricavi o proventi).

Si considerano altresì gli incrementi delle rimanenze rilevati nelle seguenti voci del Conto economico:

- **A.2** (variazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti);
- **A.3** (variazione dei lavori in corso su ordinazione);
- **B.11** (variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci).
  Non rientrano, invece, i decrementi delle rimanenze.

Tra gli "altri proventi" si considerano quelli iscritti alle voci **C.15** e **C.16** del Conto economico (a eccezione di quelli derivanti da attività non rilevanti, quali i crediti per rimborsi di imposte).
Il riscontro dello status di società di comodo determina, tra l'altro, l'imputazione del reddito minimo, su cui applicare la maggiorazione IRES del **10,5%**.

Il reddito minimo è calcolato, in via presuntiva, come somma degli importi determinati applicando ai valori di alcuni beni, le seguenti percentuali forfetarie:

- **1,5%** per azioni o quote di partecipazione in società di capitali e di persone, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli, comprese quelle immobilizzate, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento;
- **4,75%** per immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, anche in leasing;
- **4%** per immobilizzazioni classificate nella categoria catastale A/10 (immobili a uso ufficio);
- **3%** per immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- **0,9%** per immobili (di qualunque natura) situati in un Comune con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;
- **12%** per le altre immobilizzazioni, anche in leasing.
  In questo caso, le percentuali devono essere applicate al valore dei relativi aggregati **rilevati**

nell’esercizio per il quale si procede al calcolo (e non alla media triennale).

Si procede, quindi, al confronto tra l’ammontare di tale reddito minimo con il reddito imponibile del quadro RN. Se il primo risulta superiore al secondo, l’adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato **integrando** il reddito imponibile di un importo pari alla differenza dei due termini.

(MF/ms)