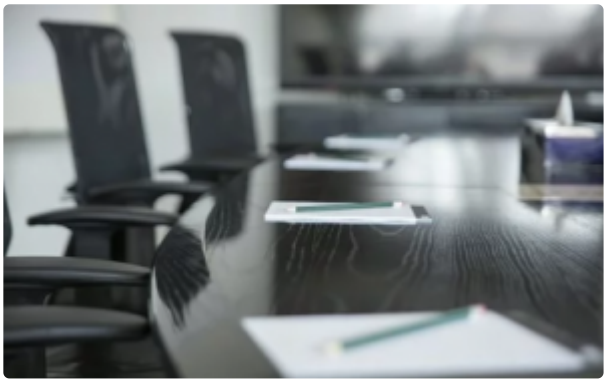
Società in perdita sistemica escluse dagli inasprimenti fiscali previsti per le società di comodo

di Cosimo Turrisi

Pubblicato il 11 Agosto 2012

Anche se vi è una normativa similare, le società in perdita sistemica non sono soggette a tutte le penalizzazioni relative alle società considerate di comodo.

Società di comodo - Profilo giuridico



L'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n.724 disciplina fiscalmente le cosiddette "società di comodo" disincentivando l'uso di strutture societarie utilizzate per conseguire un vantaggio fiscale rispetto alla tassazione ordinaria.

La legislazione di contrasto presume, in proposito, un reddito minimo riconducibile agli assetti patrimoniali di tale struttura societaria, tramite specifici coefficienti di redditività applicati agli asset posseduti, nonché limitazioni al riporto delle pedite o all'utilizzo dei crediti iva.

Le società "di comodo" o "non operative", sono quelle società, di persone o capitali, formalmente commerciali (costituite cioè nelle forme tipiche delle società in nome collettivo, a responsabilità limitata, per azioni o in accomandita per azioni), che, a prescindere dell'oggetto sociale dichiarato, vengono utilizzate al fine esclusivo di realizzare una mera gestione del patrimonio dei soci, non esercitando in realtà alcuna effettiva attività imprenditoriale o commerciale.

Si tratta, quindi, di società che, in concreto, non svolgono attività di impresa, limitandosi ad una semplice gestione di immobili, di partecipazioni sociali o altri beni patrimoniali.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'utilizzo dello strumento societario come "schermo" per nascondere l'effettivo proprietario di beni patrimoniali, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per la tassazione delle società (in particolare, per quanto riguarda l'imposizione sul reddito con aliquota proporzionale anziché progressiva e la deduzione analitica di determinate spese, pur in assenza di un'adeguata attività d'impresa) è contrastato dalla normativa tributaria.

Alle società considerate di comodo viene, infatti, attribuito presuntivamente un reddito non inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, al valore dei beni posseduti nell'esercizio, di appositi "coefficienti di redditività".

E' delineata, in sostanza, una disciplina antielusiva o antievasiva, fondata sul presupposto che determinati beni del patrimonio societario (partecipazioni ed altre attività finanziarie, beni immobili e mobili registrati, crediti) sono in grado di produrre frutti, ossia reddito, e l'inserimento dei medesimi all'interno di un assetto societario rafforza la presunzione relativa di un loro impiego a scopi reddituali

Il decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148 ha incluso nel perimetro delle società "non operative" anche quelle in perdita sistemica..

A seguito delle nuove disposizioni, le società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si possono idealmente ripartire in due categorie: le "società non operative", ossia le società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30, e le "società in perdita sistematica" che presentano tre periodi d'imposta in perdita ai sensi del citato comma 36-decies dell'articolo 2 .

Le società di capitali e di persone che, pur superando il test di operatività dei ricavi previsto per le società di comodo, evidenziano una perdita fiscale per tre esercizi consecutivi, oppure per due volte in perdita e una volta con un reddito inferiore al minimo, sono, infatti, considerate "non operative" nel periodo d'imposta successivo al triennio e devono dichiarare un imponibile, con Ires maggiorata al 38%, calcolato applicando determinate percentuali sugli elementi dell'attivo. In parallelo scaturisce il divieto di rimborso e di compensazione orizzontale dei crediti Iva, nonché le limitazioni all'utilizzo delle perdite pregresse, in ossequio a quanto previsto dalla disciplina delle "non operative".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Individuazione delle società di comodo.

La media dei ricavi effettivi inferiore a quella dei “ricavi convenzionali” determina la condizione di non operatività e, conseguentemente, una tassazione di un reddito minimo presunto1.

In applicazione dell'articolo 30, comma 1, della legge n. 724/1994, come modificato dall'articolo 1, comma 109, della legge finanziaria 2007, una società si considera non operativa quando non supera il test di operatività, e cioè quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico sia inferiore a quello dei ricavi figurativi, determinati mediante l'applicazione di alcuni coefficienti agli asset patrimoniali individuati dalla norma.

Nel calcolo dei "ricavi effettivi" occorre considerare i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) come risultanti dal conto economico ed assunti sulla base delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Occorre riferirsi, ovviamente, alla composizione del bilancio di esercizio redatto in ossequio alle disposizioni civilistiche nonchè ai principi contabili.

Nel dettaglio occorre tener conto principalmente di:

A1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;

A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

A2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

A3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

B11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

C15) proventi da partecipazioni

C16) altri proventi finanziari:

I contribuenti in contabilità semplificata devono, invece, considerare i ricavi, o le rimanenze finali o i proventi iscritti nei Registri Iva;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel calcolo dei ricavi presunti si tiene conto dei valori medi dell'ultimo triennio dati dalla remunerazione presunta, con applicazione di determinati coefficienti di legge, delle immobilizzazioni dello Stato patrimoniale ex art. 2424 c.c., titoli e assimilati, dei beni immobili nonché dei crediti di finanziamento, anche se non iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie. Non si tiene conto di beni in locazione, noleggio o comodato, ma soltanto di quelli in proprietà o in leasing e non si considerano gli acconti e le immobilizzazioni in corso.

Calcolo del reddito imponibile minimo

Il raffronto fra ricavi effettivi medi e quelli presunti o convenzionali determina un reddito imponibile minimo ottenuto con l'applicazione dei coefficienti percentuali ai beni posseduti nell'esercizio. Le perdite fiscali pregresse, possono essere utilizzate in compensazione della base imponibile positiva dell'esercizio solo per la differenza fra il reddito effettivo e quello imponibile minimo presunto.

Inoltre, il credito Iva dell'anno non può essere chiesto a rimborso, né ceduto a terzi, né utilizzato in compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 ma solamente in compensazione verticale (Iva con Iva).

Nel caso di non operatività per 3 periodi d'imposta consecutivi, tale credito è definitivamente perso e non potrà, quindi, essere utilizzato neppure in compensazione con l'Iva dovuta all'atto delle singole liquidazioni periodiche del tributo.

La disciplina delle società non operative interessa, anche, il valore della produzione Irap, ove la base imponibile è posta pari alla somma del reddito minimo delle società di comodo, delle spese per personale dipendente, collaboratori non professionisti, lavoratori autonomi, occasionali e degli interessi passivi. Il valore delle partecipazioni è rilevante ai fini della quantificazione del reddito imponibile minimo Irap, anche se i relativi proventi non concorrerebbero ordinariamente alla formazione della base imponibile del tributo2.

Nel caso in cui vi siano situazioni particolari, il contribuente può proporre all'Agenzia delle Entrate un interpello disapplicativo, al fine di non restare incisa dalle disposizioni sulle società di comodo. La disciplina interessa le società, di capitali e di persone, nonché le stabili organizzazioni di società estere,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

qualunque sia la tipologia di contabilità da esse adottata (ordinaria o semplificata).

Taluni soggetti sono esclusi: quelli al primo esercizio di attività; le società quotate, nonché loro controllanti e controllate, anche indirette; le società in amministrazione controllata o straordinaria, ovvero in fallimento o sottoposte a liquidazione giudiziaria o ad altre procedure concorsuali, compreso il concordato preventivo; le società con almeno 50 soci, quelle esercenti l'attività di trasporto pubblico; quelle con almeno 10 dipendenti nei 2 periodi d'imposta precedenti; le società con valore della produzione superiore al totale dell'attivo di Stato patrimoniale; società con almeno il 20% del capitale sociale posseduto da enti pubblici; soggetti che, per l'attività esercitata, hanno l'obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; nonchè società congrue e coerenti con gli studi di settore con ricavi puntuali.

Il Provvedimento dell'Agenzia Entrate del 14 febbraio 2008 esclude inoltre,:

- le società in stato di liquidazione che si impegnano, nella dichiarazione dei redditi, a richiedere la cancellazione dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- le società sottoposte a sequestro penale o a confisca, con nomina, da parte del Tribunale competente, di un amministratore giudiziario:
- le società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione a enti pubblici ovvero locati a canone vincolato ex L. 9.12.1998, n. 431 o ai sensi di altre leggi regionali o statali (disapplicazione limitata ai predetti immobili);
- le società con partecipazioni in società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724;
- le società collegate estere per cui trovi applicazione la disciplina sulle collegate CFC, dettata dall'art. 168, del D.P.R. 917/1986;
- le 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 e che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Inasprimento fiscale e società in perdita.

Il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 16.9.2011, n. 148 a partire dall'anno 2012 stabilisce che l'aliquota Ires delle società di comodo, costituite in forma di società di capitali, sia incrementata al 38% (rispetto al 27,5%) e dispone modalità specifiche di imposizione dei redditi prodotti da società non operative in caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui agli artt.115 e 116, D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

L' aliquota del 38% deve essere applicata

- dalle società di capitali;
- dalle società di capitali alle quali viene imputato per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, il reddito di società di persone considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione del 10,5% è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- dalle società di capitali che hanno optato per il consolidato fiscale (che assoggettano in modo autonomo il proprio reddito imponibile alla maggiorazione e provvedono al versamento della relativa imposta);
- dalle società di capitali che hanno optato per il consolidato fiscale alle quali viene imputato per trasparenza il reddito di società di persone considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- dalle società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale (se in qualità di società partecipate, assoggettando in modo autonomo il proprio reddito alla maggiorazione; se in qualità di soci, assoggettando alla maggiorazione il proprio reddito imponibile senza tenere conto del reddito imputato dalle partecipate).

Sono considerate, comunque, di comodo le società che:

1. presentano dichiarazioni fiscali in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. nello stesso arco temporale triennale, sono per due periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno dichiarano un reddito inferiore a quello minimo.

In entrambi i casi, tali soggetti si considerano non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta. L'inclusione tra le società non operative delle società in perdita sistemica riguarda anche le società di persone.

Le società in perdita, ma operative, possono difendersi:

1. invocando le cause di disapplicazione automatica sucitate

2. ricorrendo all'interpello preventivo disapplicativo, laddove vi siano cause oggettive o peculiari, da presentare presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate in tempo utile per ottenere la risposta prima della scadenza del termine per presentare la dichiarazione dei redditi.

Le società che hanno evidenziato una perdita fiscale negli anni 2009 e 2010, con analogo risultato nel 2011 devono, quindi, tener conto della nuova presunzione di non operatività nel 2012 (Unico 2013).

E' previsto, inoltre, che nella determinazione degli acconti dovuti per il primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione le nuove disposizioni (per i soggetti solari, si tratta degli acconti dovuti per il 2012), si assuma quale imposta del periodo precedente quella che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui le nuove disposizioni fossero già in vigore.

Cause di esclusione e cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica3

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, per quanto detto, a seguito delle disposizioni introdotte dall'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, si possono ripartire in due categorie "società non operative", ossia società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30, e "società in perdita sistematica"

Il D.L. n. 138 del 2011 in riferimento alle società in perdita, dispone che le stesse beneficiano sia delle cause di esclusione previste per le società non operative (art. 30, L. 724/1994)sia delle cause di disapplicazione automatica previste dal nuovo Provvedimento Agenzia Entrate 11.6.2012.

Le prime riguardano solo i periodi d'imposta di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, le seconde invece valgono nell'arco del triennio di osservazione.

Nel caso in cui non siano valide né le cause di esclusione né quelle di disapplicazione automatica, la società interessata può presentare istanza di disapplicazione delladisciplina sulle società in perdita sistematica, specificando sia il periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione sia quello nel quale le situazioni oggettive che la richiedono si sono verificate.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956 con riferimento alle società in perdita sistematica individua le seguenti situazioni oggettive che consentono, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17.9.2011 (pertanto dal 2012 per gli esercizi solari), la disapplicazione automatica della relativa disciplina:

- società in liquidazione che richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 o ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- 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 abbia nominato un amministratore giudiziario;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- società che detengono partecipazioni, iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è riconducibile a: società considerate non in perdita sistematica; società escluse dall'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;

- società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168, D.P.R. 917/1986;

- società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;

- società con un margine operativo lordo positivo;

- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;

- 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 a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di norme agevolative;

- società che esercitano solo attività agricola e rispettano le condizioni previste dall'art. 2, D.Lgs. 99/2004 ;

- società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;

- società nel primo periodo d'imposta.

In riferimento alle società di comodo, invece, il provvedimento integra il precedente Provvedimento. Agenzia Entrate 14.2.2008, individuando le seguenti situazioni oggettive che determinano, dal periodo d'imposta in corso all'11.6.2012 (pertanto dal 2012 per gli esercizi solari), la disapplicazione automatica della relativa disciplina:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. società che esercitano solo attività agricola e rispettano le condizioni previste dall'art. 2, D.Lgs. 99/2004;

2. società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;

In aggiunta, viene modificato il par. 1, lett. b, del suddetto provvedimento sostituendo le società ivi indicate con società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'art. 101, c. 5, D.P.R. 917/1986 o ad una procedura di liquidazione giudiziaria.

La citata circolare 23/2012 chiarisce che le situazioni che possono essere apprezzate ai fini delle disapplicazione si riferiscono esclusivamente ad uno dei periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, determinando un immediato effetto interruttivo del periodo di osservazione di riferimento.

Ad esempio, qualora il periodo di osservazione sia costituito dai periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011, e il periodo di applicazione sia il 2012, l'esistenza di una causa di disapplicazione automatica nell'ambito del triennio, limitatamente al 2010, coinvolgerà solo tale periodo rendendo inapplicabile la disciplina in esame per il 2012. Il successivo periodo di osservazione rilevante per la disciplina in esame inizierà a decorrere solo dal 2011 e sarà dato dal triennio 2011, 2012 e 2013, poiché la causa afferente al 2010 non rileva per detto triennio e, di conseguenza, il successivo periodo d'imposta cui potrà rendersi applicabile la disciplina sulle società in perdita sistematica sarà il 2014.

Tutte le cause operano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011.

Il verificarsi di una delle cause di disapplicazione automatica nel triennio rilevante per l'anno di prima applicazione della nuova disciplina o nel triennio afferente all'anno precedente, inoltre, rileva ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione della disciplina stessa. In pratica, nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo 2012 (assumendolo come primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina in esame), la sussistenza di almeno una causa di disapplicazione automatica nel periodo di osservazione (costituito dai periodi 2008, 2009 e 2010) afferente al precedente periodo d'imposta (2011), ovvero nel periodo di osservazione (costituito dai periodi 2009, 2010 e 2011) afferente allo stesso periodo 2012, consente di determinare l'acconto secondo gli ordinari criteri, senza che trovi applicazione il disposto dell'articolo 2, comma 36-duodecies,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ultimo periodo, del D.L. n. 138 del 2011.

In ogni caso, i soggetti interessati dalla disciplina in esame nei cui confronti non sussista alcuna delle cause di esclusione indicate nell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 ovvero di disapplicazione automatica indicate nel provvedimento di cui sopra, possono chiedere la disapplicazione della medesima ai sensi del citato articolo 30, comma 4-bis, presentando specifica istanza di interpello.

Nell'istanza i soggetti interessati dovranno esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare le situazioni oggettive portate all'attenzione dell'ufficio che giustifichino la disapplicazione della normativa in questione, con specifica indicazione, oltre che del periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione, anche del periodo d'imposta a cui le stesse situazioni si riferiscono.

Sono inammissibili le istanze volte alla disapplicazione della disciplina in esame afferenti ai periodi d'imposta anteriori a quello di prima applicazione della medesima disciplina, salvo che il periodo d'imposta, in relazione al quale la situazione oggettiva è stata dedotta, sia compreso nel periodo di osservazione afferente al periodo di prima applicazione della disciplina in esame.

Ad esempio, qualora la società interessata abbia presentato istanza di disapplicazione in relazione al periodo d'imposta 2011 (nel caso in cui il periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare) deducendo una situazione oggettiva afferente al 2010, tale istanza deve ritenersi comunque ammissibile in quanto l'interesse alla valutazione della sussistenza della dedotta situazione del 2010 rileva anche nell'ambito del periodo di osservazione (2009, 2010 e 2011) afferente al successivo 2012.

In tal caso, l'eventuale sussistenza di una situazione oggettiva per l'anno 2010 determinerà la conseguente disapplicazione della disciplina in esame per l'anno 2012.

Al fine di consentire agli Uffici una compiuta attività istruttoria in relazione alla sussistenza delle situazioni oggettive in relazione, rispettivamente, alla disciplina sulle società in perdita sistematica e a quella sulle società non operative e una corretta gestione amministrativa delle istanze, i soggetti interessati sono tenuti a presentare autonome e separate istanze ai fini della due richiamate discipline; in caso di cumulativa richiesta di disapplicazione contenuta in un'unica istanza, questa sarà ritenuta dagli Uffici inammissibile, fatti salvi i casi di presentazione dell'istanza anteriore.

Gli uffici competenti devono emanare il provvedimento (di accoglimento o di rigetto) entro il termine di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di disapplicazione a condizione che questa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contenga tutti gli elementi necessari per una completa e fruttuosa istruttoria da parte degli stessi Uffici.

9 agosto 2012

Cosimo Turrisi

NOTE

1 Risoluzione n. 13/E del 18 gennaio 2008.

2 Risoluzione ministeriale 20 maggio 2008,n. 206/E.

3 Circolare del 11/06/2012 n. 23 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D