

EFFETTI DELLA CONDIZIONE DI SOCIETA' DI COMODO

Le società di comodo sono soggette ad una tassazione minima, proporzionata alla valorizzazione del patrimonio proprio, tassazione che si atteggia in modo stratificato sulle tre imposte che interessano le entità collettive.

In particolare e semplificando, quando la società risulta di comodo, ai sensi di uno dei due presupposti presuntivi di non operatività (quello delle società non operative ex art. 30 co. 1 L. 724/94, ovvero quello delle società in perdita sistemica), si determinano i seguenti effetti:

- **Ai fini delle imposte dirette:**

○ **Tassazione sul presunto reddito minimo da società di comodo:** il co. 3 dell'articolo 30 della L. 724/94 prevede che, fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito delle società e per gli enti non operativi, si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore a quello determinato applicando specifici coefficienti di redditività a valori riconducibili agli asset patrimoniali della società;

○ **Inutilizzabilità delle Perdite Pregresse:** Le perdite pregresse possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al precedente punto;

○ **L'Ires Maggiorata:** Le società di capitali devono applicare la maggiorazione dell'aliquota IRES pari al 10,5%;

- **Ai fini IRAP:**

○ **Tassazione sul presunto valore minimo della produzione:** il co. 3 bis dell'articolo 30 della L. 724/1994 prevede che, fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi si presume che il valore della produzione non sia inferiore al reddito minimo determinato ai fini delle imposte sul reddito.

- **Ai fini IVA:**

○ Il comma 4 dell'articolo 30 della L. 724/1994 prevede limitazioni nell'utilizzo del credito IVA generato dalla dichiarazione relativa all'esercizio in cui è verificata la non operatività.

Nella determinazione della tassazione minima assume assoluto rilievo la esatta determinazione del reddito minimo della società di comodo.

L'agenzia delle Entrate con la risoluzione 140/E/1995, ha precisato che la penalizzazione in termini di determinazione di reddito minimo per le società considerate non operative non esclude il riconoscimento delle agevolazioni fiscali spettanti alla società.

Su tale aspetto è intervenuta di nuovo l'agenzia delle Entrate, con la recedente circolare 12/E/2014, nell'ambito della quale è stabilito che anche la deduzione extracontabile ACE, deve essere computata in diminuzione della valorizzazione del reddito minimo.

Il principio che ne emerge è che la tassazione diretta dovrà essere effettuata su una base imponibile da determinarsi tra il maggiore importo tra quello del reddito effettivo e reddito presunto, laddove evidentemente tali valori devono essere ricondotti ad omogeneità.

Ne deriva che, se ai fini della determinazione del reddito effettivo la società ha fruito di deduzioni extracontabili, le stesse andranno a diminuire il reddito minimo forfettario.

1 – La determinazione del reddito minimo

Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi si presume che il reddito imponibile dichiarato non sia inferiore al reddito forfettario determinato applicando specifiche percentuali di redditività al valore dei beni e delle attività patrimoniali posseduti nell'esercizio di riferimento (comma 3 primo periodo dell'articolo 30 del L. 724/1994).

La presunzione di reddito minimo opera in modo molto semplice: se la società risulta non operativa, il suo reddito imponibile si presume non inferiore al reddito minimo forfettariamente determinato.

In sostanza, compilando l'apposito quadro nella dichiarazione dei redditi, la società dovrà porre a confronto il reddito imponibile generato dalla dichiarazione con il reddito forfettario da società di comodo per dichiarare il più elevato dei due.

Se il reddito effettivo della società è inferiore a quello minimo forfettario, dovrà dichiarare quest'ultimo valore, diversamente, se è il reddito effettivo ad essere

superiore a quello minimo forfettario, la società dovrà dichiarare il proprio reddito effettivo.

Va da se che, se la società genera un reddito effettivo superiore a quello forfettario, è sempre e comunque considerata di comodo, e ciò assume rilevanza ai fini dell'applicazione delle altre presunzioni impositive, in particolare con riferimento alle disposizioni che disciplinano le limitazioni nell'utilizzo delle perdite fiscali e dei crediti IVA.

Tanto premesso occorre rilevare che, la disposizione prevede che la dichiarazione del reddito minimo presunto non esclude l'ordinario potere di accertamento. In sostanza, il dichiarare un reddito in linea con quello minimo da società di comodo non esclude che l'agenzia delle entrate, con l'uso degli ordinari poteri di verifica, possa accertare un reddito imponibile superiore a quello forfettariamente determinato.

2 Modalità di calcolo del reddito minimo

Il reddito minimo è determinato applicando le percentuali di cui allo schema indicato alla fine del presente paragrafo, al valore dei beni e delle attività patrimoniali posseduti nell'esercizio.

Nel caso in cui un bene o un'attività siano stati posseduti solo per una parte dell'esercizio, il valore degli stessi deve essere rapportato alla durata dell'esercizio sociale.

Nella circolare 25/E/2007, è precisato che: *“il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale e, nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno il risultato ottenuto dovrà essere ragguagliato all'anno espresso in giorni”*.

Per quanto affermato dall'amministrazione, ne deriva che, nel caso di società, il cui esercizio ha la durata di 180 giorni, e il possesso del bene, acquistato ad € 100.000,00 è perdurato per il medesimo periodo di 180 giorni, il valore di tale bene ai fini del calcolo del reddito minimo e sul quale si dovranno applicare le dette percentuali dovrà essere determinato come segue:

| <u>Descrizione</u> | <u>Costo del bene</u> | <u>Durata esercizio</u> | <u>Durata possesso</u> | <u>Calcolo ragguglio Esercizio</u> | <u>Ragguglio ad anno</u> | <u>Valore</u> |
|--------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------|------------------------------------|--------------------------|---------------|
| Immobilizz.ne | 100.000,00 | 180 | 180 | 100% | 49% | 49.315,07 |

Si rileva una criticità data dall'asimmetria riscontrabile nei periodi di riferimento: la norma, infatti, propone una presunzione di reddito minimo con riferimento al periodo di imposta (ovviamente), per poi rinviare, ai fini del calcolo, all'applicazione di coefficienti di redditività minimi da applicare ai valori dei beni posseduti nell'esercizio.

Come noto la durata dell'esercizio sociale, a volte, non coincide con la durata del periodo di imposta.

Si provi a pensare al caso della società che alla data del 30 giugno dell'anno 2013, sia posta in liquidazione. Si determinano, con riferimento all'annualità 2013 due periodi di imposta, quello ante liquidazione, dal 1° gennaio 2013 al 30 giugno 2013, e quello post liquidazione dal 1° luglio 2013 al 31 dicembre 2013, con un unico esercizio sociale che va dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2013.

La questione è quindi la seguente: che valore hanno i beni posseduti nel periodo di imposta ante liquidazione? E che valore hanno i beni posseduti nel periodo post liquidazione fino alla data del 31 dicembre dell'anno 2013?

L'agenzia delle Entrate non ha affrontato la questione nello specifico, ma tenuto conto dell'unica interpretazione fornita e di cui sopra, tenuto conto che in ogni caso il periodo a cui occorre far riferimento per i calcoli è sempre quello che coincide con il periodo di imposta, e infine, tenuto conto che le percentuali indicate nell'articolo 30 della L. 724/1994, sono determinate e da apprezzare su base annuale esprimendo la capacità reddituale su base annua degli asset patrimoniali, appare evidente che l'unico rilevante comune denominatore di ragguglio sia la durata del periodo di imposta, durata che, a sua volta, deve sempre essere raggugliata ad anno. D'altronde il valore del reddito figurativo dovrà essere confrontato al valore del reddito effettivo generato con riferimento ad un determinato periodo di imposta.

In altre parole e più semplicemente, poiché le percentuali in trattativa sono percentuali di redditività su base annua, laddove il cespite sia posseduto solo per una parte dell'anno ovvero laddove sia necessario verificarne la misura reddituale ma con riferimento ad una sola parte dell'anno si dovrà procedere al ragguglio ad anno del periodo del possesso ovvero del periodo di durata del periodo di imposta. Quindi ecco i casi e le modalità di calcolo:

| |
|--|
| 1 – BENE POSSEDUTO SOLO PER UNA PARTE DELL'ANNO: VALORE DEL BENE/365 * GIORNI DI POSSESSO * TASSO DI REDDITIVITA' |
| 2 – BENE POSSEDUTO SOLO PER UNA PARTE DELL'ANNO CON RIFERIMENTO AD UN PERIODO DI IMPOSTA INFERIORE ALL'ANNO ES. il periodo di possesso è di 60 giorni e la durata del periodo di imposta è di 180 giorni. In modalità semplificata il calcolo sarà effettuato come segue: VALORE DE BENE/365 * GIORNI DI POSSESSO * TASSO DI REDDITIVITA' |

Nello schema che segue si indicano le percentuali di redditività minima da applicare al valore dei beni e delle attività.

| <u>Descrizione dei beni e delle attività</u> | <u>Percentuali di redditività</u> |
|--|--|
| <u>Titoli finanziari e quote di partecipazioni in società di persone</u> | <u>1,5%</u> |
| <u>Immobili siti in comuni con almeno 1.000 abitanti:</u> | |
| Fabbricati uso ufficio cat. A/10 | <u>4%</u> |
| Fabbricati uso abitativo acquisiti nell'esercizio e nei due precedenti | <u>3%</u> |
| Immobili diversi dai precedenti | <u>4,75%</u> |
| <u>Immobili siti in comuni con abitanti inferiori a 1.000 a prescindere dalla tipologia</u> | <u>0,9%</u> |
| <u>Navi</u> | <u>4,75%</u> |
| <u>Altre Immobilizzazioni</u> | <u>12%</u> |

3 Determinazione del reddito Imponibile delle società non operative

Fermo restando il limite dell'utilizzo delle perdite pregresse, di cui al successivo specifico paragrafo, ai fini della determinazione del reddito imponibile della società di comodo occorre seguire il seguente procedimento:

In linea generale, la società non potrà dichiarare una perdita fiscale.

Tuttavia, si deve osservare che, nella determinazione del reddito imponibile, si dovrà tenere conto, in diminuzione del reddito minimo presunto, dei componenti che non concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo della società perché riconducibili a particolari trattamenti di esenzione, esclusione o non imponibilità (circolare 15 maggio 1995 n. 140/E).

In sostanza se ai fini dell'individuazione del reddito della società di comodo, prevale la determinazione presuntiva, minima forfettaria, tale valore dovrà essere diminuito dei componenti che non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti o esclusi.

Si avrà quindi che il reddito minimo presunto di comodo dovrà essere diminuito ad esempio dei seguenti componenti (esenti o esclusi) [cir. 25/E/2007]:

- Proventi esenti, soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- Redditi esenti ai fini IRES come nel caso dei proventi Finanziari derivanti dalle PEX;
- Redditi da partecipazioni in altre società di capitali, parzialmente esclusi;
- Importi esclusi dal reddito per l'applicazione di specifiche agevolazioni;

La ragione delle interpretazioni proposte dall'amministrazione è di rilevante importanza ed è funzionale a condurre nella zona di omogeneità i valori da porre a confronto. Per tale precisazione ne deve derivare che, occorrerà tenere conto non solo dei componenti positivi, che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito imponibile, ma anche delle deduzioni fiscali extracontabili che sono espressione di agevolazioni fiscali e che determinano una riduzione del reddito effettivo.

L'AE, con la risoluzione 68/E/2013, ha precisato che, le disposizioni di cui all'articolo 86 co. 4 del TUIR, che consentono la tassazione rateizzata delle plusvalenze realizzate con riferimento a beni posseduti da oltre tre anni, sono DA RICONDURRE alle disposizioni di agevolazione fiscale di cui sopra e, pertanto, si deve ritenere esteso anche alla disciplina della tassazione rateizzata delle plusvalenze il principio esposto nella circolare 25/E/2007.

Pertanto, la tassazione rateizzata delle plusvalenze è considerata disposizione agevolativa e gli effetti derivanti dalla sua applicazione devono essere sterilizzati.

Ai fini della determinazione del reddito da tassare si assume, quindi, il maggiore tra reddito effettivo imponibile della società e reddito minimo forfettario, al netto dei componenti comunque esclusi o esenti sopra indicati e, nel caso di opzione per la tassazione rateizzata delle plusvalenze, si dovrà ridurre il valore del reddito minimo della parte di plusvalenza rinviata ai periodi di imposta successivi in applicazione

dell'articolo 86 del TUIR, per poi, negli anni successivi incrementarlo per la quota parte riconducibile all'attuazione della rateazione stessa (Ris. 68/E/2011).

Le istruzioni di UNICO 2014 confermano le indicazioni sopra esposte.

I dati per la verifica delle società di comodo devono essere riportati nel QUADRO RS, ed in particolare nei rigi da RS 116 a RS 125.

Il reddito minimo teorico deve essere indicato nel rigo RS 123 colonna 5 mentre le variazioni in diminuzione e in aumento, riconducibili all'applicazione di agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, devono essere indicate nei rigi RS 124 colonna 1 e colonna 2.

Le istruzioni, con riferimento alla compilazione del rigo RS 124 colonna 1 e 2 precisano che:

Ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno indicare nel rigo RS124, colonna 1, la somma degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di dette disposizioni, quali, ad esempio:

1. Proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;

2. Reddito esente ai fini IRES, anche per effetto di plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 87 del TUIR;

3. Dividendi che fruiscono della detassazione di cui all'art. 89 del TUIR;

4. L'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi, in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR. In colonna 2, va indicato l'importo corrispondente alla variazione in aumento effettuata in dichiarazione, in relazione alla quota di plusvalenza rinviata, in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR.

5 Nella successiva colonna 3 deve essere rappresentata la somma algebrica dei valori indicati nelle precedenti colonna 1 e 2 per poi, ed infine, indicare nel successivo rigo RS 125 il valore del reddito minimo.

Per rappresentare quanto indicato nella circolare 12/E/2014, con riferimento alla deduzione ACE, le istruzioni al modello Unico stabiliscono che la stessa debba

essere indicata nel quadro RN di determinazione del reddito complessivo dopo aver effettuato tutti i calcoli di ragguglio e di corretta rilevazione delle perdite pregresse.

L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate porta a ritenere che ogni deduzione extracontabile che concorre alla determinazione del reddito complessivo, ad eccezione delle perdite pregresse per le quali sussistono norme speciali, debba essere computata in diminuzione ai fini della determinazione del reddito minimo di riferimento e pertanto anche le deduzioni extracontabili riconducibili all'IRAP o deduzioni extracontabili riconducibili ad altre agevolazioni.

Solo l'applicazione di tale principio consente di omogeneizzare e sincronizzare i valori da porre a confronto: Reddito minimo forfettario da applicazione di coefficienti di redditività e reddito effettivo generato in applicazione delle norme fiscali.

Si dovrà procedere come segue

| <u>VALORI DA PORRE A CONFRONTO</u> | |
|---|---|
| • | <u>Reddito effettivo al netto delle deduzioni extracontabili indicate nel prospetto dati contabili di unico;</u> |
| • | <u>Reddito presunto determinato ai sensi dell'articolo 30 co. 1 diminuito dei seguenti elementi:</u> |
| ○ | Proventi esenti, soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva; |
| ○ | Redditi esenti ai fini IRES come nel caso dei proventi Finanziari derivanti dalle PEX; |
| ○ | Redditi da partecipazioni in altre società di capitali, parzialmente esclusi; |
| ○ | Importi esclusi dal reddito per l'applicazione di specifiche agevolazioni; |
| ○ | Deduzioni extracontabili in applicazione delle agevolazioni fiscali. |

Ai fini della determinazione del reddito da dichiarare si dovrà assumere il più elevato dei due valori sopra indicati e procedere come segue:

| <u>PROCEDIMENTO DI TASSAZIONE SUL REDDITO MINIMO PRESUNTO</u> | |
|--|--|
| 1. | Assumere il maggiore dei valori sopra indicati; |
| 2. | Nel caso il reddito effettivo sia maggiore del reddito minimo computare in diminuzione le eventuali perdite pregresse nei limiti di legge; |
| 3. | Sul reddito netto dalle perdite si dovrà operare la riduzione ACE |

Di seguito si rappresenta il quadro RN di Unico 2014 società di capitale:

| | |
|------------|--|
| RN1 | Reddito |
| RN2 | Perdita |
| RN3 | Credito di imposta sui fondi comuni di investimento |
| RN4 | Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti 1 |

Esempio numerico

Si ipotizzi che la società Alfa, risultata di comodo nell'anno 2013, presenti i seguenti valori reddituali:

- Reddito effettivo pari ad € 20.000,00
- Reddito minimo pari ad € 50.000,00

Nella determinazione del reddito effettivo la società ha tenuto conto dei seguenti trattamenti di esenzione ed esclusione:

- Partecipazione qualificata - distribuzione di utili:
 - o Dividendo distribuito 50.000,00
 - o Dividendo Escluso da tassazione = $50.000,00 * (100 - 49,72\%) = 25.140,00$
- Agevolazione ACE:
 - o Riduzione dalla base imponibile IRES per un importo pari ad € 10.500,00

Per quanto sopra i valori riconducibili al trattamento di esenzione ed esclusione e a norme di agevolazione sono pari ad € 35.640,00 di cui € 25.140,00 per componenti non imponibili e per € 10.500,00 per deduzioni extracontabili.

Secondo le attuali istruzioni di Unico la società dovrà quindi procedere come segue:
Determinare il reddito MINIMO pari alla seguente somma algebrica:

Reddito minimo forfettario – componenti esclusi dall'imponibile

$$\underline{\underline{\text{€ } 50.000,00 - 25.140,00 = 24.860,00}}$$

Per l'esempio proposto ne deriva che il reddito effettivo è ancora inferiore al reddito minimo.

Nel quadro RN la società dovrà dapprima adeguarsi al reddito minimo e di cui sopra per poi fruire dalla deduzione ACE.

**ULTERIORI PRECISAZIONI SULLA AGEVOLAZIONE ACE –
CIRCOLARE 12/E/2014**

Si segnala infine che, poiché la deduzione ACE opera unicamente sul reddito complessivo della società e nel quadro RN, la stessa deve essere applicata solo dopo la diminuzione del reddito per le perdite pregresse. Nella circolare 12/E è stato, infatti, precisato che: *“l'ACE opera dopo aver determinato il reddito complessivo netto – che come precisato nella relazione illustrativa, risulta già ridotto di eventuali perdite pregresse - e laddove l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto, l'eccedenza di rendimento nozionale può essere riportata nei periodi di imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale”*.

In caso di società di comodo quindi la regola non cambia e la società dovrà quindi procedere come sopra detto: determinazione del reddito da dichiarare (il più elevato tra reddito effettivo e reddito minimo ridotto dalle agevolazioni spettanti), computo delle perdite in diminuzione (nei limiti del comma 3 dell'articolo 30 della L. 724/1994), al valore così ottenuto e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare, si computa in diminuzione la deduzione ACE spettante.

L'agenzia proprio in ragione di tale meccanismo applicativo ha precisato che lo stesso impone l'uso obbligatorio dell'ACE fino a concorrenza del reddito complessivo netto del periodo di imposta cui si riferisce. Ne deriva che eventuali quote di ACE non utilizzate non potranno essere riportate nei periodi di imposta successivi.

17 giugno 2014
Mario Agostinelli