Società di comodo e/o in perdita sistematica

PROBLEMI DELLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA E/O DI COMODO

I problemi per le società non operative e in perdita sistematica:

1) reddito minimo IRES e IRPEF;

2) IRES maggiorata al 38%;

3) valore della produzione minimo IRAP;

4) blocco su utilizzo perdite;

5) blocco IVA su compensazioni (primo step);

6) perdita credito IVA (secondo step).

Gestioni immobiliari e società di comodo

Società di comodo e/o in perdita sistematica

A norma dell'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, DL 138/2011, devono essere considerate **"di comodo" le società (di persone / capitali)** che, pur in assenza dei presupposti di cui all'art. 30, comma 1, L. 724/1994 ***(conseguimento di ricavi inferiori a quelli minimi presunti individuati applicando prefissate percentuali a specifiche voci dell'attivo di Stato patrimoniale),*** risultano **"in perdita sistematica".**

La **qualifica di società "non operativa" e di società "in perdita sistematica"** comporta le seguenti conseguenze negative:

- obbligo di dichiarare:
  - ai fini delle imposte dirette (Ires o Irpef) un reddito non inferiore a quello minimo presunto;
  - ai fini Irap un valore della produzione minimo (determinato aumentando il reddito minimo ai fini delle imposte dirette di alcune componenti indeducibili);
- utilizzo, nel periodo d'imposta in cui la società è non operativa, delle perdite dei periodi d'imposta precedenti in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente il minimo;
- impossibilità di chiedere a rimborso o di utilizzare in compensazione nel mod. F24 il credito Iva;
- obbligo, per le società di capitali, di versare la maggiorazione Ires del 10,50%.

Gestioni immobiliari e società di comodo

Società di comodo e/o in perdita sistematica

AMBITO SOGGETTIVO	
Si applica a:	*Non si applica a:*
1. s.p.a. residenti	1. società cooperative
2. s.a.p.a. residenti	2. società di mutua assicurazione
3. s.r.l. residenti	3. società consortili
4. s.n.c. residenti	4. enti commerciali residenti
5. s.a.s. residenti	5. enti commerciali e non commerciali residenti
6. s.o. residenti di enti esteri	6. società ed enti esteri privi di stabile organizzazione
Un caso particolare: soggetti esterovestiti (art. 73 co. 5-bis Tuir)	

s.r.l.s.

~~***Start-up***~~ → **Art. 26 co. 4 D.L. 179/2012**

Società di comodo e/o in perdita sistematica

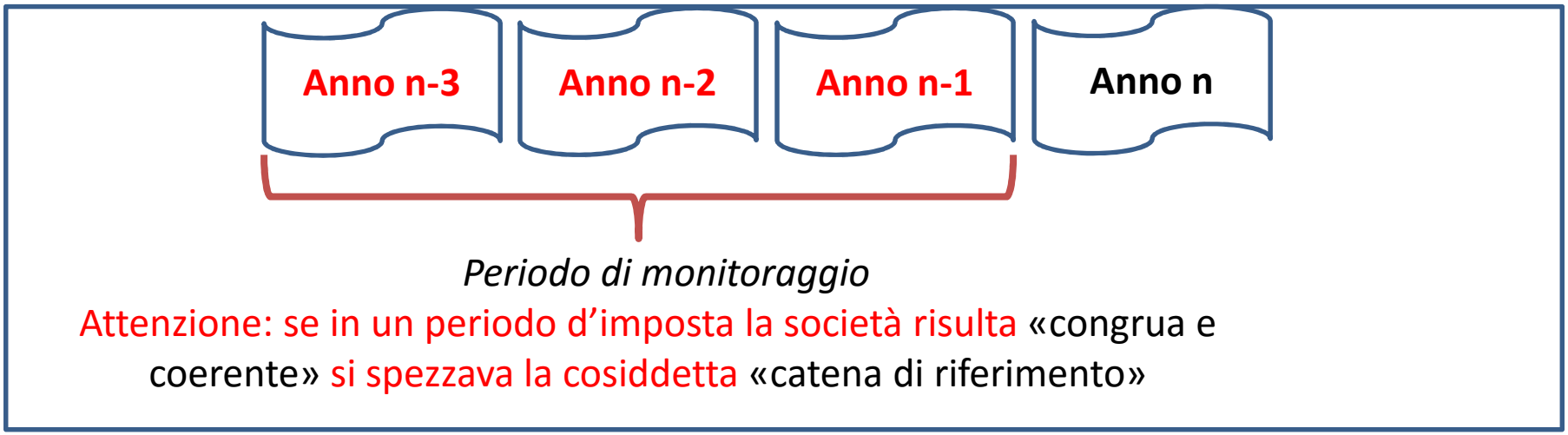
Società di comodo e/o in perdita sistematica

Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (quindi: fino al 2013 per i soggetti «solari»), si doveva considerare in "perdita sistematica", con decorrenza dal quarto periodo d'imposta, la società che:

- risultava in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi;

oppure che:

- in un triennio:
  - risultava in perdita per due periodi d'imposta;
  - per il restante periodo d'imposta dichiarava un reddito inferiore a quello minimo presunto determinato ai sensi del citato art. 30.



Attenzione: se in un periodo d'imposta la società risulta «congrua e coerente» si spezzava la cosiddetta «catena di riferimento»

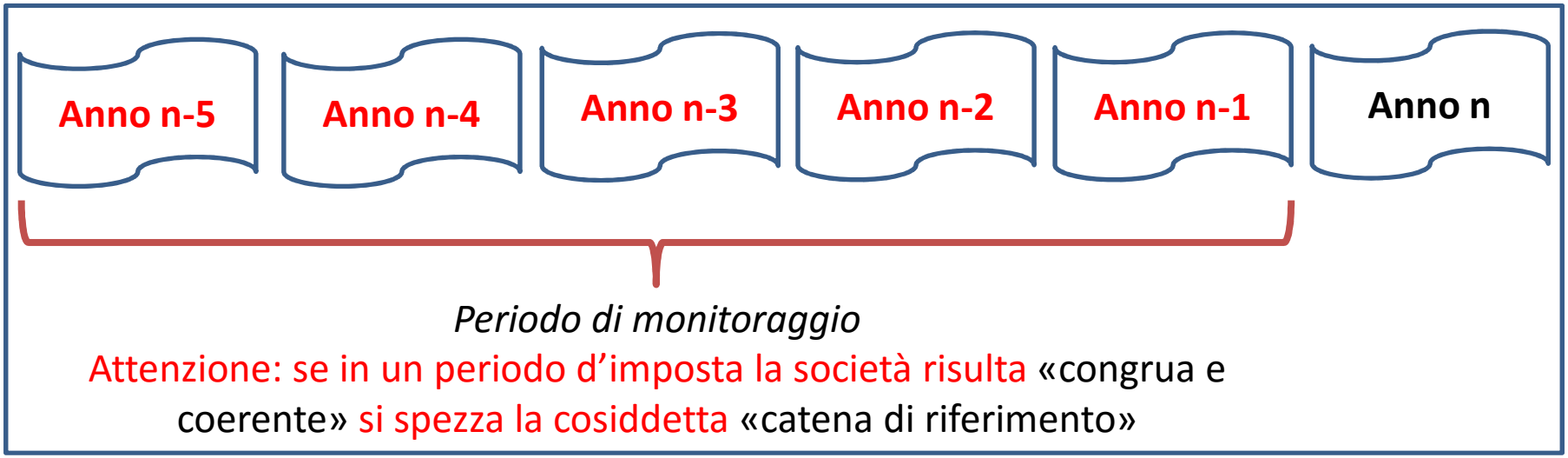
Società di comodo e/o in perdita sistematica

A partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 (quindi: dal 2014 per i soggetti «solari»), si deve essere considerare in "perdita sistematica", con decorrenza dal sesto periodo d'imposta, la società che:

- risulta in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi;

oppure che:

- in un quinquiennio:
  - risulta in perdita per quattro periodi d'imposta;
  - per il restante periodo d'imposta dichiara un reddito inferiore a quello minimo presunto determinato ai sensi del citato art. 30.



Attenzione: se in un periodo d'imposta la società risulta «congrua e coerente» si spezza la cosiddetta «catena di riferimento»

Gestioni immobiliari e società di comodo

Società di comodo e/o in perdita sistematica

CAUSE DI ESCLUSIONE

Si rendono applicabili sia per le società non operative, sia per quelle in perdita sistematica.
-> devono essere verificate solamente con riferimento all'esercizio o periodo d'imposta oggetto della verifica dell'operatività.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE

Si rendono applicabili, senza la necessità di presentazione di un preventivo interpello.
Sono disciplinate:

- per le **società non operative**, dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate 14.2.2008;
- per le **società in perdita sistematica**, dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate 11.6.2012.

-> le cause di disapplicazione operano se le stesse sono verificate **in almeno uno dei 3 (fino al 2013) o uno dei 5 (dal 2014) periodi d'imposta** di osservazione con **effetto sul 4° (fino al 2013) o sul 6° (dal 2014) periodo d'imposta**.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

PRINCIPALI CAUSE DI ESCLUSIONE

(*da verificare solo nel periodo d'imposta di riferimento*)

- **soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;**
- **soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;**
- società in amministrazione controllata / straordinaria;
- società ed enti che controllano ovvero controllati da società/enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- **società con un numero di soci non inferiore a 50;**
- **società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità;**
- società assoggettate a procedure concorsuali;
- **società con un valore della produzione superiore al totale attivo dello Stato Patrimoniale;**
- società partecipate da Enti pubblici per almeno il 20%;
- **società congrue e coerenti agli studi di settore;**
- società consortili.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

PRINCIPALI CAUSE DI DISAPPLICAZIONE DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

(da verificare in almeno 1 degli anni del periodo di monitoraggio)

- società sottoposte a procedure concorsuali, a sequestro penale o a confisca;
- società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, in società non in perdita sistematica o in società escluse dalla disciplina delle società in perdita sistematica, anche a seguito di accoglimento dell'interpello o in società collegate non residenti cui si applica l'art. 168 del Tuir;
- **società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo in relazione a un precedente periodo d'imposta;**
- **società che presentano un MOL positivo:**
- società per le quali gli adempimenti e i versamenti sono stati sospesi / differiti
- società con risultato positivo per presenza di proventi esenti, esclusi, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta / imposta sostitutiva, agevolazioni;
- società esercenti esclusivamente attività agricola;
- **società congrue e coerenti agli studi di settore;**
- **soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;**
- **società in liquidazione volontaria, che richiedono la cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine della dichiarazione successiva.**

Società di comodo e/o in perdita sistematica

Dal 2016 una società risulterà "in perdita sistematica" e, quindi, "di comodo" se si verificano situazioni tipo le seguenti:

2011	2012	2013	2014	2015
perdita	perdita	perdita	perdita	perdita
Reddito < minimo	perdita	perdita	perdita	perdita
perdita	Reddito < minimo	perdita	perdita	perdita
perdita	perdita	Reddito < minimo	perdita	perdita
perdita	perdita	perdita	Reddito < minimo	perdita
perdita	perdita	perdita	perdita	Reddito < minimo

Società di comodo e/o in perdita sistematica

Nel 2016 una società risulterà "non in perdita sistematica" e, quindi, "non di comodo" se si verificano situazioni tipo le seguenti:

2011	2012	2013	2014	2015
perdita	perdita	perdita	Reddito anche < minimo	Reddito anche < minimo
Reddito anche < minimo	perdita	perdita	Reddito anche < minimo	perdita
perdita	Reddito anche < minimo	perdita	perdita	Reddito anche < minimo
Reddito anche < minimo	perdita	Reddito anche < minimo	perdita	perdita
perdita	Reddito anche < minimo	perdita	Reddito anche < minimo	perdita
perdita	perdita	Reddito anche < minimo	perdita	Reddito anche < minimo

Società di comodo e/o in perdita sistematica

Test di riferimento

Pro-memoria

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEI RICAVI MINIMI

voci di riferimento	*dal 2008*	*bonus mini comuni dal 2008*
➢ Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett. c), d), e) Tuir (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone (anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti	2%	
➢ Immobili *(terreni e fabbricati)* e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), del decreto Iva *(anche in leasing)*	6%	1% in comuni con meno di 1.000 abitanti
➢ Immobili A/10 uso ufficio *(anche in leasing)*	5%	
➢ Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti *(anche in leasing)*	4%	
➢ Altre immobilizzazioni *(anche in leasing)*	15%	

ATTENZIONE: gli esempi che seguono non tengono conto delle situazioni di soggetti congrui e coerenti (studi di settore)

Società di comodo e/o in perdita sistematica

Test di riferimento | ***Pro-memoria***

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEL REDDITO MINIMO DA DICHIARARE

I soggetti che dichiarano ricavi, incrementi delle rimanenze e altri proventi, esclusi quelli straordinari, **inferiori** ai ricavi minimi calcoli come sopra sono considerati "non operativi" e devono dichiarare il reddito minimo, determinato applicando agli aggregati dell'attivo patrimoniale le seguenti percentuali:

voci di riferimento	dal 2008	bonus mini comuni dal 2008
➢ Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett. c), d), e) Tuir (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone, anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti	1,5%	
➢ Immobili e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), del decreto Iva *(anche in leasing)*	4,75%	0,9% in comuni con meno di 1.000 abitanti
➢ Immobili A/10 uso ufficio *(anche in leasing)*	4%	
➢ Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti *(anche in leasing)*	3%	
➢ Altre immobilizzazioni *(anche in leasing)*	12%	

Società di comodo e/o in perdita sistematica

QUESTION TIME N. 5-02737 DEL 7 MAGGIO 2014

1

Per il **triennio 2013/2015** il coefficiente agevolato, necessario per la determinazione del reddito minimo delle società non operative, **da applicare sul valore eventualmente rivalutato, è pari al 3%.**

Nella risposta si evidenzia che, ai sensi dell'art. 30, L. 724/1994, si rende applicabile il coefficiente:

- del 6% per le immobilizzazioni, possedute anche in locazione finanziaria, costituite da immobili e da beni indicati dall'art. 8-bis, comma 1, lett. a), del DPR 633/1972;
- del 5% per gli uffici (categoria "A/10");
- del 4% per gli immobili a destinazione abitativa.

Per la determinazione del reddito minimo (presunto), i coefficienti sono stati fissati, dal comma 3, del citato art. 30:

- al 4,75% per i beni immobili, con una riduzione (coefficiente agevolato);
- al 3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti:
- al 4%, per gli uffici.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

QUESTION TIME N. 5-02737 DEL 7 MAGGIO 2014

2

Dalla lettura delle disposizioni appena richiamate non era chiara l'applicazione di detti coefficienti, soprattutto in presenza di immobili a destinazione abitativa, rivalutati ai sensi dell'art. 15, commi da 16 a 23, del DL 185/2008, con effetto fiscale *(valore fiscalmente rilevante)* a partire dall'1/1/2013, nonostante una recente precisazione fornita dalle Entrate (ris. 101/E/2013) e le modalità illustrate con circ. 11/E/2009.

L'Agenzia delle entrate ha ribadito, inoltre, che, ai fini del calcolo delle risultanze "medie" degli immobili, oggetto di rivalutazione, ai sensi del citato dl 185/2008, i contribuenti dovranno utilizzare, ai fini del test e della determinazione del reddito minimo da dichiarare, i valori fiscalmente rilevanti "nei singoli periodi d'imposta".

Di conseguenza, **a partire dal 2012 devono essere considerati almeno tre periodi diversi:**

- uno riferibile al 2012 (aliquota per il test pari al 6% *su valore non rivalutato);*
- uno riferibile al triennio 2013/2015 (aliquota per il test: 4% sul valore rivalutato)
- un ulteriore periodo, dal 2016 (aliquota per il test pari al 6% sul valore rivalutato).

Con riferimento alla **determinazione del reddito minimo** le aliquote da applicare, per i medesimi periodi d'imposta appena indicati, sono stabilite nella misura:

- del 4,75% per il 2012;
- del 3% per il triennio 2013/2015:
- del 4,75% per il periodo 2016 e successivi.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

QUESTION TIME N. 5-02737 DEL 7 MAGGIO 2014

3

Immobili abitativi e disciplina sulle "società di comodo"

Periodo	Test di operatività	Reddito minimo presunto
Fino al 2012	**coefficiente del 6%** al valore non rivalutato	**coefficiente del 4,75%** al valore non rivalutato
Per il triennio 2013/2015	**coefficiente agevolato del 4%** per tutto il triennio considerato (comma 2, art. 30, L. 724/1994) al valore fiscalmente rilevante (rivalutato)	**coefficiente agevolato del 3%** per tutto il triennio considerato (comma 2, art. 30, L. 724/1994) al valore fiscalmente rilevante (rivalutato)
Dal 2016	**coefficiente del 6%** al valore fiscalmente rilevante (rivalutato)	**coefficiente del 4,75%** al valore fiscalmente rilevante (rivalutato)

Società di comodo e/o in perdita sistematica

IMPLICAZIONI

La normativa riguardante le «società non operative» ha molteplici implicazioni, prescindendo dagli aspetti soggettivi, quali:

- la determinazione dei **ricavi minimi** e del **reddito minimo** ai fini delle imposte sui redditi;
- i riflessi dell'imputazione di tale reddito minimo ai fini **Irap;**
- le **limitazioni** alla compensazione o al rimborso del credito Iva;
- la disapplicazione della norma mediante **interpello;**
- la **disciplina agevolativa** prevista dalla legge n. 296/2006 per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice delle società non operative;
- la **maggiorazione dell'aliquota Ires** (38,00%) in presenza di **perdite «sistemiche».**

Obiettivo essenziale della normativa riguardante le cosiddette «società di comodo» è la **disincentivazione del ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario del bene,** avvalendosi delle più favorevoli norme previste per le società, costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'attività commerciale.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

CRITICITÀ

Con l'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies* del D.L. 13.8.2011 n. 138, è stata integrata in modo significativo la disciplina delle società non operative (o di «comodo»), con un duplice scopo:

- contrastare l'utilizzo della forma societaria per l'intestazione di beni che, in realtà, permangono nella disponibilità dei soci o dei familiari, **innalzando per le società di comodo l'aliquota Ires al 38,00% dal 2012;**
- **prevedere nuovi strumenti di controllo sulle società in perdita «sistemica»,** attribuendo loro lo *status* di società di comodo se questa situazione si protrae per almeno un triennio ovvero, ***nell'arco del triennio,*** per 2 periodi d'imposta e con la produzione di un reddito inferiore a quello minimo nel terzo (novità applicabile a decorrere dal 2012).

L'originario presupposto per considerare di comodo la società *(insufficienza dei ricavi)* e il nuovo *(stato di perdita strutturale)* sono alternativi: pertanto, le società saranno esposte alle penalizzazioni ex L. 724/1994 in presenza di anche solo uno di essi. La «vecchia», dunque, disciplina continua a essere in vigore.

.

Società di comodo e/o in perdita sistematica

CRITICITÀ

La maggiorazione riguarda i soli soggetti Ires, in quanto - *per le società di persone* - il reddito, pur se adeguato al minimo presunto, è tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie.

Secondo la Relazione al D.L. 138/2011 sono soggette alla nuova aliquota Ires del 38%:

- le «vecchie» società di comodo, i cui ricavi sono inferiori a quelli minimi presunti;
- le «nuove» società di comodo (ovvero, strutturalmente in perdita).

La formulazione letterale della norma autorizza a ritenere che la maggiorazione del 38% sia applicabile al reddito complessivo della società e, quindi, anche all'eventuale parte eccedente il reddito minimo; **la *ratio* della maggiorazione, infatti, è quella di colpire le società non operative per il semplice fatto di essere tali.**

Società di comodo e/o in perdita sistematica

Telefisco 2014

La condizione di non operatività – che si ha sia in caso di mancato superamento del test di operatività, sia per effetto del conseguimento di perdite – determina, comunque, le penalizzazioni Iva (divieto di utilizzo del credito in compensazione o a rimborso, eccetera), anche se il contribuente si adegua al reddito minimo previsto?

Art. 30, c. 4, 1° periodo legge n. 724/1994: per le società e gli enti di comodo (da intendersi, come indicato nella circolare n. 23/E/2012, sia i soggetti non operativi del citato art. 30, sia i soggetti in perdita sistematica ex art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies D.L. n. 138/2011) **l'eccedenza di credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale:**

- **non può essere chiesta a rimborso;**
- **non può essere utilizzata in compensazione (c.d. *compensazione orizzontale*);**
- **non può essere ceduta ex articolo 5, comma 4-ter D.L. n. 70/1988.**

Circ. 25/E/2007 -> ai fini dell'applicazione delle richiamate limitazioni al riporto dell'eccedenza di credito Iva, **è irrilevante l'adeguamento al c.d. reddito minimo previsto per l'anno in cui il soggetto interessato risulta non operativo.** Anche nei confronti dei soggetti in perdita sistematica troverà applicazione tale limitazione, visto il richiamo dell'art. 2, c. 36-decies, 1° periodo D.L. n. 138/2011, al citato art. 30.