

## **Circolare n. 09/2011**

Chiavari, 03 Novembre

**A tutti i CLIENTI**

**Loro Sedi**

**- OGGETTO: la manovra di Ferragosto cambia le regole per le società di comodo .**

### **La modifica in tre punti**

#### **1. IRES al 38%**

Aumenta l'aliquota IRES, passando dal 27,5% al 38% a decorrere dall'esercizio 2012.

La maggiorazione si applica anche alla quota di reddito imputato a società di capitali, da società di persone di comodo, nonché al reddito di società di capitali che hanno optato per la tassazione di gruppo o per il regime di trasparenza.

Gli acconti IRES del 16 giugno 2012 e del 30 novembre 2012 si calcoleranno come se la norma fosse già in vigore nel 2011 e dunque avendo a base una imposta storica maggiorata del 10,5%. Nessun aggravio per le S.n.c. e le S.a.s. di comodo che imputano il reddito a persone fisiche soggette ad IRPEF.

#### **2. Società in perdita triennale**

Le società che, pur superando le soglie di ricavi minimi, dichiarano perdite per tre esercizi consecutivi, oppure due volte una perdita e una volta un reddito inferiore al minimo degli enti non operativi, diventano di comodo nell'esercizio ancora seguente.

La novità scatta dal 2012 avendo a base il triennio 2009-2011 e si considera anche per il ricalcolo degli acconti. Valgono le cause di disapplicazione previste per le altre società non operative, compresa la possibilità di interpello.

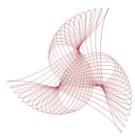
#### **3. Controlli sui beni utilizzati dai soci**

Le imprese che concedono in uso i beni posseduti a propri soci o familiari non possono dedurre il relativo costo nella determinazione del reddito, se il corrispettivo è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento.

Il socio o il familiare che utilizza i beni deve far concorrere al reddito imponibile la differenza tra il valore di mercato del diritto di uso e il prezzo pagato alla società proprietaria.

I contribuenti interessati comunicano al Fisco i dati dei beni oggetto della norma e, sulla base di tali informazioni, il fisco effettuerà controlli a tappeto sulle persone fisiche utilizzatrici, ai fini degli accertamenti "sintetici" considerando anche eventuali finanziamenti dei soci.

La norma si applica dal 2012 con impatto già nel calcolo degli acconti da versare a giugno e novembre di tale anno.



### **Aumento dell'IRES**

L'aumento IRES si estenderà anche sulla parte di reddito imputato da società di persone (S.n.c., S.a.s.), che risultano di comodo, a soci-società di capitali. In pratica, una S.r.l. non di comodo, che detiene una quota in una S.n.c. di comodo pagherà il 27,5% sull'intero reddito dichiarato, oltre al 10,5% sulla parte di tale risultato formata dall'importo assegnato per trasparenza dalla S.n.c. I commi 36-sexies e segg. stabiliscono inoltre che, in caso di adesione alla tassazione di gruppo o al regime di trasparenza, la maggiorazione verrà liquidata separatamente dalla società consolidata (o dalla partecipata trasparente), mentre la consolidante (o i soci della trasparente) tasserà il reddito trasferito con le regole ordinarie (cioè al 27,5%). Le società di comodo che partecipano a società di capitali trasparenti applicano invece la maggiorazione sul proprio reddito complessivo senza tener conto di quello imputato dalla partecipata.

Nessuna maggiorazione di imposte è invece prevista per le società di persone che attribuiscono il risultato fiscale a persone fisiche, in quanto, in questi casi, il reddito di comodo viene assoggettato alle aliquote Irpef progressive dei soci, che sono generalmente ben superiori al 27,5%.

Gli acconti 2012 delle società che risultavano di comodo nel 2011 dovranno essere rideterminati applicando al dato storico la nuova aliquota maggiorata.

Resta peraltro ferma la possibilità di utilizzare il metodo previsionale e dunque di versare gli acconti al 27,5% per chi ritiene di superare nel 2012 le soglie richieste per essere operativi.

Chi invece è operativo nel 2011 (Unico 2012) calcolerà l'acconto per l'anno successivo su base storica ignorando la nuova norma, anche se, a consuntivo, dovesse divenire di comodo. In questo caso (società operativa nel 2011 che diventa di comodo nel 2012), invece, l'Ires del 38% si dovrà valutare per gli acconti previsionali.

### **Società in perdita**

Vengono considerate "non operative" le società che, pur realizzando ricavi superiori ai minimi della Legge 724/1994, dichiarano perdite fiscali per tre esercizi consecutivi, ovvero una perdita fiscale in due di tali esercizi e un reddito inferiore ai minimi previsti per le società di comodo nell'altra annualità. Il regime di non operatività scatta in questi casi dall'esercizio seguente al triennio.

#### **Esempio**

Esercizio 2009: reddito inferiore al minimo di comodo

Esercizio 2010: perdita fiscale

Esercizio 2011: perdita fiscale

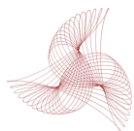
➔ **La società è non operativa nel 2012**

La norma si applicherà dall'esercizio 2012 e avrà come prima base di riferimento il periodo 2009-2010-2011.

Nel calcolo degli acconti di giugno e novembre 2012, le società dovranno comportarsi come se le nuove regole fossero state in vigore nel 2011 e dunque verificare se, nel triennio precedente (2008-2010), erano scattati i requisiti teorici (tre esercizi in perdita ovvero due in perdita e uno con reddito inferiore alla soglia) per essere di comodo.

La norma stabilisce letteralmente che la società che realizza la perdita triennale diventa di comodo "a decorrere dal" quarto periodo di imposta, ma è evidente che si tratta di una situazione che permane anche negli anni seguenti (il quinto, il sesto, ecc.) soltanto se si ripetono i risultati negativi.

Ancora risulta poco chiaro se il risultato del 2012, da assumere per verificare la condizione del secondo triennio, sia quello ordinario o quello già adeguato (per effetto della



sussistenza dei requisiti del comodo) che costituisce il reddito dichiarato nel Modello Unico. Se la regola corretta fosse quest'ultima, la società finirebbe per uscire sempre dalla disposizione nell'anno successivo a quello in cui è divenuta di comodo.

#### **Esempio**

Esercizio 2009: perdita fiscale

Esercizio 2010: perdita fiscale

Esercizio 2011: perdita fiscale

#### **→ La società è non operativa nel 2012**

Esercizio 2012: perdita fiscale; viene però dichiarato un reddito pari a quello minimo delle società di comodo Triennio 2010-2012: se si considera il risultato 2012 effettivo (perdita) la società è di comodo anche per il 2013 (tre anni di perdita). Se si considera il risultato 2012 dichiarato, la società non è di comodo nel 2013.

Per le società neocostituite, la norma si applica avendo a base i primi tre esercizi dalla costituzione e ha effetto nel quarto anno.

#### **Esempio**

NEWCO 2011, verificherà il triennio 2011-2013, applicando la norma.

In caso di ripetuta perdita → **La società è non operativa dal 2014**

#### **Disapplicazione automatica**

Le società in perdita triennale possono comunque usufruire di alcune **cause di disapplicazione**. Si tratta delle ipotesi espressamente elencate nella disposizione, di quelle introdotte dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008 ed infine dell'esonero a seguito di interpello preventivo.

Non sono mai toccate dal regime delle non operative:

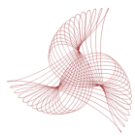
- tutte le **imprese medio-grandi**, come quelle di gruppi quotati, quelle con almeno 50 soci o che hanno 10 dipendenti nel biennio precedente;
- le società in **procedura concorsuale**, quelle partecipate da enti pubblici con quote del 20% o superiori e le società con un valore della produzione (conto economico) superiore al totale attivo (stato patrimoniale);
- gli **enti in liquidazione volontaria** possono evitare la tassazione, anche se in perdita ripetuta, se si impegnano a cancellarsi entro il termine della dichiarazione dell'esercizio successivo;

Tra i soggetti di minori dimensioni, possono evitare il regime di comodo, anche se in perdita triennale, quelli che sono **congrui e coerenti agli studi di settore**.

#### **Molte imprese a rischio**

Tra i contribuenti che dovranno fare i conti con il nuovo regime vi saranno in primo luogo le immobiliari di gestione che, pur incassando canoni congrui rispetto al costo dei beni (ad esempio perché si tratta di cespiti acquistati da molti anni i cui valori storici sono lontani da quelli di mercato), chiudono ripetutamente in perdita per effetto di elevati oneri deducibili (interessi passivi, canoni di leasing, ecc.), a volte generati dalla particolare struttura finanziaria adottata.

Rischiano di diventare di comodo, anche in assenza di alcuna finalità elusiva, tutte le imprese con un processo produttivo che dura più anni (in particolare le società di costruzione immobiliare che contabilizzano i ricavi solo al momento del rogito), i cui bilanci, in assenza di ricavi, chiudono necessariamente in perdita per il fatto che non tutti i costi possono essere capitalizzati sulle rimanenze (spese generali).



Le società che realizzano fabbricati per la vendita non sono colpite invece dall'attuale regime degli enti non operativi in quanto l'incremento delle rimanenze che viene contabilizzato durante la fase di costruzione rileva ai fini del confronto con i ricavi presunti. Potrebbero infine diventare "di comodo" anche molte piccole imprese industriali o commerciali, per le quali la perdita è generata dalla crisi economica o da reali situazioni aziendali e che, proprio per effetto dei risultati negativi, finiscono spesso per non essere congrue agli studi di settore non potendo neppure utilizzare la relativa causa di esclusione. Per queste, come per altre società la norma sulle perdite triennali è estremamente penalizzante e genererà una corsa agli interPELLI nella prossima primavera, come avvenne nel 2007 (dopo la prima stretta della manovra Visco) prima della emanazione delle attuali cause di esonero automatico (previste dalla L. 244/2007 con efficacia dal Modello Unico 2008). InterPELLI che sollevano numerosi dubbi interpretativi quanto al loro effettivo contenuto.

**I Signori Clienti potranno provvedere direttamente ad effettuare tale adempimento, oppure potranno avvalersi della consulenza dello Studio che rimane a completa disposizione per ulteriori chiarimenti e delucidazioni in merito.**

Con Viva Cordialità



STUDIO SCIANDRA