

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

e

IL REGIME DEI BENI CONCESSI IN GODIMENTO AI SOCI

Tavole sinottiche a cura di

Giulio Andreani

Professore di diritto tributario
alla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze di Roma
Dottore commercialista

25 ottobre 2011

La disciplina delle società di comodo

Con l'art. 30 della L. n. 724/1994 fu introdotto un particolare regime per le società commerciali (di capitali o di persone) non esercenti un'effettiva attività d'impresa, ma destinate semplicemente a mantenere la titolarità di beni (partecipazioni sociali, immobili, imbarcazioni, autovetture, ecc.) da concedere in godimento ai soci.

La norma succitata prevede che il reddito imponibile di questo tipo di società (definite "non operative" o "di comodo") non sia quello determinato in maniera analitica (ovverosia quale differenza tra ricavi imponibili e costi deducibili), ma determinato attraverso l'applicazione di appositi coefficienti di redditività al costo fiscale di alcuni beni della società ("reddito minimo"), allorché il reddito così calcolato risulti superiore a quello determinato in maniera analitica.

La disciplina delle società di comodo

Ai fini **Irap**, la base imponibile delle società di comodo non può essere inferiore al:

reddito minimo presunto

(determinato secondo le medesime regole previste ai fini delle imposte sui redditi)

+

spese per il personale dipendente, compensi ai collaboratori e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, interessi passivi

-

deduzioni spettanti ai fini Irap (per esempio, cuneo fiscale).

La disciplina delle società di comodo

Ai fini **Iva**, infine, sono previste limitazioni all'utilizzo del credito Iva:

- il credito Iva risultante al termine dell'esercizio in cui la società si considera "di comodo" è riportabile in avanti, ma non può essere richiesto a rimborso, né essere utilizzato in compensazione con altri tributi e contributi nel modello F24 o ceduto a terzi (comprese altre società del gruppo);
- il credito Iva non può essere più utilizzato se per tre periodi d'imposta consecutivi la società risulta di comodo senza avere effettuato in alcuno dei suddetti periodi operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo non inferiore ai ricavi presunti.

La disciplina delle società di comodo

Per effetto delle modifiche apportate alla disciplina delle perdite fiscali pregresse, le società di comodo possono utilizzare le perdite per un importo non superiore al minore tra:

- l'80% dell'ammontare del reddito complessivo;
- l'eccedenza del reddito complessivo rispetto al reddito minimo presunto.

	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4
A) Reddito "ordinario"	130.000	130.000	100.000	130.000
B) Reddito minimo presunto	120.650	120.650	120.650	20.000
C) Reddito (maggiore tra A e B)	130.000	130.000	120.650	130.000
D) Perdite pregresse disponibili	0	20.000	20.000	20.000
E) 80% del reddito "ordinario"	104.000	104.000	80.000	104.000
F) Eccedenza rispetto al reddito minimo ($A - B > 0$)	9.350	9.350	0	110.000
G) Perdite utilizzabili	0	9.350	0	20.000
H) Reddito imponibile (= $C - G$)	130.000	120.650	120.650	110.000

La disciplina delle società di comodo

La tipologia dei beni assunti dall'art. 30 della L. n. 724/1994, per il calcolo del reddito presunto, è la stessa di quella utilizzata dalla medesima norma per il "test di operatività".

Tuttavia, il valore da assumere ai fini del calcolo del reddito presunto è quello determinato ai sensi dell'art. 110 del Tuir al termine dell'esercizio (ragguagliato in funzione del periodo di possesso e della durata dell'esercizio e considerando il costo sostenuto dal concedente per i beni in leasing); per il calcolo dei ricavi presunti da confrontare con i ricavi effettivi (test di operatività), invece, occorre assumere il valore medio dell'esercizio e dei due precedenti .

Tipologia (*)	Valore medio	Verifica operatività	Ricavi presunti	Valore esercizio	Calcolo redditività	Reddito presunto
Azioni e quote societarie	100.000	2%	2.000	100.000	1,5%	1.500
Terreni, fabbricati e navi	700.000	6% (1%)	42.000	500.000	4,75% (0,9%)	23.750
Immobili A/10	300.000	5% (1%)	15.000	300.000	4% (0,9%)	12.000
Immobili abitativi	200.000	4% (1%)	8.000	200.000	3% (0,9%)	6.000
Altre immobilizzazioni	500.000	15%	75.000	645.000	12%	77.400
Totale			142.000			120.650
Ricavi effettivi			130.000			

La disciplina delle società di comodo – Cause di esclusione

Sono escluse di diritto dalla disciplina delle società di comodo le società:

- in fallimento, liquidazione giudiziale e coatta amministrativa, in concordato preventivo, in amministrazione straordinaria;
- obbligate a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati (nazionali ed esteri) o controllate (direttamente o indirettamente) da società quotate;
- esercenti pubblici servizi di trasporto;
- che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- con numero di soci non inferiore a 50;
- che nel biennio precedente hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a dieci unità;

(segue)

La disciplina delle società di comodo – Cause di esclusione

- partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20%;
- congrue e coerenti ai fini degli studi di settore (anche a seguito di adeguamento);
- che si trovano in una delle situazioni definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008.

In tale ultimo atto sono indicate tra l'altro:

- 1) le società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla L. n. 4312/1998 o a d altre leggi regionali o statali;
- 2) le società che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo o in società collegate residenti all'estero rientranti nel regime delle *CFC*.

In questi due ultimi casi la disapplicazione opera limitatamente agli immobili sub 1 e alle partecipazioni sub 2. In presenza di altri beni rilevanti, quindi, la società deve applicare le norme sulle società di comodo limitatamente a questi.

La disciplina delle società di comodo – Cause di esclusione

In presenza di oggettive situazioni che in un periodo d'imposta hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo presunto, ovvero non hanno consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini Iva, la società può chiedere all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione delle disposizioni sulle società di comodo, presentando un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/19736.

In caso di accoglimento dell'istanza, la disapplicazione della normativa sulle società di comodo opera anche per i periodi d'imposta successivi limitatamente alle circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza e che non hanno subito modificazioni sostanziali.

La disciplina delle società di comodo – Cause di esclusione

Con riferimento alle holding industriali, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che sono escluse dall'applicazione delle norme sulle società di comodo le partecipazioni in società che non dispongono di riserve distribuibili di ammontare tale da consentire, in caso di loro distribuzione integrale, alla società holding di superare il test di operatività di cui all'art. 30 della L. n. 724/1994 (circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007).

Questo vale sia per le partecipazioni in società italiane, sia per le partecipazioni in società estere, con o senza una stabile organizzazione in Italia (cfr. risoluzione n. 44/E del 9 luglio 2007).

La disciplina delle società di comodo Rapporti con le norme sulle CFC

Se la holding ha una partecipazione di controllo o di collegamento in una società residente in un paradiso fiscale, le disposizioni sulle società di comodo possono intersecarsi con quelle sulle CFC (nel caso di esito negativo dell'istanza di disapplicazione di tale disciplina oppure in caso di mancata presentazione della relativa istanza).

In tale ipotesi, infatti, alla holding italiana è attribuita per trasparenza una quota del reddito della società estera secondo le modalità rispettivamente previste dagli artt. 167 e 168 del TUIR; al contempo la partecipazione detenuta nella società estera rientra anche tra i beni da considerare ai fini della determinazione del reddito minimo presunto della holding italiana.

Questa situazione particolare è stata esaminata dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 331/E del 16 novembre 2007.

(segue)

La disciplina delle società di comodo – Rapporti con le norme sulle CFC

In caso di partecipazione di **collegamento**, il reddito della società estera può essere determinato induttivamente, mediante l'applicazione dei coefficienti indicati dall'art. 168 del Tuir e riferiti ad alcune categorie di beni facenti parti dell'attivo patrimoniale (come accade in assenza del bilancio della società estera).

In tale ipotesi, la partecipazione nella società estera deve essere esclusa dalla normativa sulle società di comodo in capo alla società holding, in quanto il reddito attribuito a quest'ultima (in funzione della partecipazione detenuta) è già determinato in maniera presuntiva (e reputata congrua) in base alle norme sulle CFC.

(segue)

La disciplina delle società di comodo – Rapporti con le norme sulle CFC

In caso di partecipazione di **controllo**, invece, il reddito attribuito per trasparenza dalla CFC è sempre rideterminato in maniera analitica ai sensi dell'art. 167 de Tuir, ovvero sia applicando le regole ordinarie del reddito d'impresa.

In tal caso, pertanto, il reddito della holding italiana non risulta inficiato da una componente determinata induttivamente, ma è anch'esso determinato secondo le regole ordinarie, rendendosi così possibile raffrontare tale reddito con il reddito minimo presunto (computato in base ai coefficienti di redditività previsti dalle norme sulle società di comodo).

La disciplina delle società di comodo Modifiche apportate dalla Manovra bis

Allo scopo di renderla più incisiva, la Manovra finanziaria bis ha nuovamente modificato la disciplina delle società di comodo, attraverso:

- l'introduzione di una maggiorazione dell'aliquota **Ires** del **10,5%** (al pari, ad esempio, di quanto accaduto per altri settori economici con la cosiddetta "Robin Hood Tax");
- l'introduzione di **nuovi parametri** per qualificare come non operativa una società, in aggiunta al "test di operatività" già previsto dall'art. 30 della L. n. 724/1994.

Le nuove norme si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (data di entrata in vigore della L. n. 148 del 14 settembre 2011).

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione dell'aliquota Ires

A partire dal 2012 per le società di comodo l'aliquota Ires diventa pari al 38% (= 27,5% + 10,5%).

Dal tenore letterale della norma si desume che l'aliquota maggiorata si applica all'intero reddito della società di comodo e, quindi, anche alla parte eccedente il reddito minimo presunto. In tal senso depone anche la relazione al maxi-emendamento al D.L. n. 138/2011.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione dell'aliquota Ires

Periodo d'imposta 2012 - Alfa S.r.l. società di comodo	Caso 1	Caso 2
A) Reddito "ordinario"	100.000	130.000
B) Reddito minimo presunto	120.650	120.650
C) Reddito (maggiore tra A e B)	120.650	130.000
D) Perdita fiscale 2011	20.000	20.000
E) Perdita fiscale 2011 utilizzabile nel 2012	0	9.350
F) Reddito imponibile (= C - E)	120.650	120.650
G) Ires (F x 38%)	45.847	45.847

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione dell'aliquota Ires

Possono essere qualificate come società di comodo anche società - per motivi diversi - non soggette l'Ires, quali:

- le società in nome collettivo o in accomandita semplice;
- le società di capitali “trasparenti” ai sensi degli artt. 115 e 116 del Tuir;
- le società di capitali aderenti al regime del consolidato fiscale ai sensi dell'art. 117 del Tuir.

In questi casi sono state previste disposizioni speciali, per effetto delle quali la maggiorazione Ires va liquidata come una sorta di addizionale.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – società di persone

La maggiorazione dell'aliquota non opera per le società in nome collettivo o in accomandita semplice considerate non operative, partecipate solo da persone fisiche.

In questo caso, il reddito di dette società, calcolato in base alla disciplina dapprima descritta, è quindi attribuito pro-quota ai soci ex art. 5 del Tuir, concorrendo alla formazione del relativo reddito complessivo secondo le regole ordinarie.

Se invece la società di persone considerata di comodo è partecipata anche da società di capitali, queste ultime devono applicare la maggiorazione dell'aliquota sulla quota del reddito ad esse attribuito per trasparenza dalla società di persone. Le società di capitali socie, quindi, applicano due aliquote Ires, quella del 27,5% sul "reddito proprio" e quella del 38% sul reddito loro attribuito per trasparenza dalla società partecipata.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – società di persone

Può tuttavia accadere che la società di capitali socia sia, a propria volta, una società di comodo. In tal caso, l'aliquota maggiorata si applica sull'intero reddito.

Reddito società Alfa s.n.c. (di comodo)	100.000
Reddito attribuito per trasparenza ai soci	100.000
Redditi per trasparenza attribuito a Beta S.r.l. (50%)	50.000
Reddito complessivo Beta S.r.l. (non di comodo)	80.000
Reddito Beta S.r.l. al 38%	50.000
Reddito Beta S.r.l. al 27,5% (= 80.000 – 50.000)	30.000
Ires dovuta da Beta S.r.l. (= 50.000 x 38% + 30.000 x 27,5%)	27.250
Redditi per trasparenza attribuito a Gamma S.r.l. (50%)	50.000
Reddito complessivo Gamma S.r.l. (di comodo)	70.000
Reddito Gamma S.r.l. al 38%	70.000
Ires dovuta da Gamma S.r.l. (= 70.000 x 38%)	26.600

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società in perdita

Una questione particolare riguarda il caso in cui la società di capitali, cui è trasferita la quota di reddito presunto della società di persone partecipata, determinato in base alla normativa sulle società di comodo, evidenzia una perdita fiscale al lordo di detta quota di reddito.

Anche in questo caso, atteso che l'art. 2, comma 36-quinquies, stabilisce che per tale quota trova “**comunque**” applicazione la maggiorazione di aliquota, si ritiene che la società partecipante deve assoggettare alla maggiorazione Ires del 10,5% la quota del reddito ad essa attribuito dalla società partecipata, autonomamente e separatamente rispetto al risultato fiscale proprio.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di trasparenza fiscale

Le società di capitali, che hanno aderito al regime di trasparenza fiscale in qualità di società trasparenti, non sono soggetti all'Ires, giacché il relativo reddito è attribuito pro-quota ai soci.

Tuttavia, le società di capitali trasparenti, se qualificate come società di comodo, tornano a diventare soggetti Ires, soggiacendo all'aliquota del 10,5%.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di trasparenza fiscale

In tal caso, se ad essere qualificata trasparente è anche la società socia (in base al regime di cui all'art. 115), l'aliquota maggiorata si applica anche sul reddito di quest'ultima (benché determinato in maniera forfettaria, in quanto corrispondente al reddito minimo presunto), al netto del reddito attribuito per trasparenza dalla società partecipata.

Se i soci della società trasparente di comodo, invece, sono solo persone fisiche (in base al regime di cui all'art. 116), il reddito ad essi attribuito per trasparenza concorre alla formazione del reddito complessivo secondo le regole ordinarie, mentre la società trasparente resta tenuta ad applicare la maggiorazione Ires (che, quindi, nel complesso si va ad aggiungere alla tassazione subita dai soci, a differenza di quanto previsto per le società di persone; il che appare peraltro illogico).

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di trasparenza fiscale

Reddito società Alfa S.r.l. trasparente art. 115 (di comodo)	100.000
Ires dovuta da Alfa S.r.l. (10,5%)	10.500
Reddito attribuito per trasparenza ai soci	100.000
Redditi per trasparenza attribuito a Beta S.r.l. (50%)	50.000
Reddito complessivo Beta S.r.l. (non di comodo)	80.000
Ires dovuta da Beta S.r.l. (= 80.000 x 27,5%)	22.000
Reddito per trasparenza attribuito a Gamma S.r.l. (50%)	50.000
Reddito complessivo Gamma S.r.l. (di comodo)	70.000
Reddito Gamma S.r.l. al 27,5%	50.000
Reddito Gamma S.r.l. al 38% (= 70.000 – 50.000)	20.000
Ires dovuta da Gamma S.r.l. (= 50.000 x 27,5% + 20.000 x 38%)	21.350

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di trasparenza fiscale

Reddito società Alfa S.r.l. trasparente art. 116 (di comodo)	100.000
Irres dovuta da Alfa S.r.l. (10,5%)	10.500
Reddito attribuito per trasparenza ai soci	100.000
Redditi per trasparenza attribuito a Tizio (50%)	50.000
Reddito complessivo Tizio	80.000
Irpef dovuta da Tizio sulla base delle aliquote ordinarie	27.570
Reddito complessivo Caio	70.000
Irpef dovuta da Caio sulla base delle aliquote ordinarie	23.370

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di consolidato

Le società di capitali, che hanno aderito al regime di consolidato fiscale (art. 117), non sono soggette all'Ires, giacché il relativo reddito è imputato al consolidato di gruppo.

Anche in questo caso, le società di capitali aderenti al consolidato (in qualità di consolidate o di consolidante), se qualificate come società di comodo, tornano a diventare soggetti Ires, soggiacendo all'aliquota del 10,5%.

Nessun riflesso si determina sul meccanismo di calcolo del reddito imponibile di gruppo.

La disciplina delle società di comodo

Maggiorazione aliquota – Società di capitale in regime di consolidato fiscale

Reddito società Alfa S.r.l. consolidante art. 117 (di comodo)	100.000
Reddito società Beta S.r.l. consolidata art. 117 (non di comodo)	80.000
Reddito società Gamma S.r.l. consolidata (di comodo)	70.000
Reddito consolidato del gruppo	250.000
Ires da consolidato di gruppo (= 250.000 x 27,5%)	68.750
Ires dovuta da Alfa S.r.l. (= 100.000 x 10,5%)	10.500
Ires dovuta da Gamma S.r.l. (= 70.000 x 10,5%)	7.350

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

L'altra modifica apportata dalla Manovra bis riguarda i presupposti da rispettare per la verifica della operatività o meno di una società, in aggiunta al “test” previsto dall'art. 30, comma 1, della L. n. 724/1994.

Infatti, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (ovverosia, per la generalità delle imprese, dal 2012), si considerano società di comodo (anche se superano il test di operatività sui ricavi) le società che nei tre periodi d'imposta precedenti:

- 1) hanno sempre conseguito una perdita fiscale (quindi, per il 2012 rileva il periodo 2009 – 2011);
- 2) hanno conseguito in due esercizi una perdita fiscale e nell'altro un reddito, ma di ammontare inferiore a quello minimo presunto.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Per converso, sono dunque operative (se al contempo superano il test di operatività sui ricavi) le società che nei tre periodi d'imposta precedenti hanno sempre conseguito un reddito fiscale almeno in due esercizi, anche se di importo inferiore al reddito minimo presunto per i rispettivi esercizi.

Ne discende che, a differenza di quella precedente, la nuova normativa finisce con il colpire le imprese in perdita, a prescindere dall'esercizio o meno di una effettiva attività economica.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Pertanto, possono essere qualificate di comodo anche società non destinate al mero godimento di beni, ma esercenti una effettiva attività economica e che conseguono ricavi ben superiori a quelli presuntivamente determinabili sulla base dei beni posseduti, venendo tassate su un reddito inesistente e determinato unicamente in base alle attività indicate dall'art. 30 della L. n. 724/1994.

Possono altresì rientrarvi le imprese in start-up, per le quali l'inizio a regime della attività può richiedere un tempo superiore a tre anni, con il conseguente venire meno del diritto di riportare in avanti senza limiti temporali le perdite fiscali subite nel primo triennio di operatività.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Anche se nell'esercizio 2012 una società consegue un reddito superiore a quello minimo presunto per il medesimo esercizio e ricavi superiori a quelli presunti, essa è considerata ugualmente di comodo qualora, non ricorrendo alcuna causa di esclusione, nel triennio precedente abbia conseguito sempre perdite fiscali o abbia conseguito un reddito fiscale solo in uno dei tre periodi d'imposta precedenti, ma di importo inferiore al reddito minimo presunto per il medesimo esercizio.

In tale ipotesi, la società non è tuttavia considerata di comodo relativamente all'esercizio successivo (2013).

Il triennio di riferimento, infatti, è un triennio "mobile".

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Se nel triennio precedente a un determinato esercizio (X) risulta il conseguimento di un reddito fiscale solo in un esercizio (Y), occorre provvedere alla determinazione del reddito minimo presunto relativo a detto esercizio (Y) anche se con riguardo ad esso tale entità non era stata a suo tempo determinata, avendo la società conseguito ricavi superiori ai ricavi presunti determinati in base al test di operatività.

Infatti, se nel triennio precedente all'esercizio X è stato conseguito un reddito fiscale in un solo esercizio (Y), ma di importo inferiore al reddito minimo presunto per tale esercizio, in base alle nuove disposizioni la società è considerata società di comodo nel suddetto esercizio X.

Anche con riguardo alle nuove fattispecie di “non operatività” valgono le medesime cause di esclusione previste dall'art. 30 della L. n. 724/1944, per cui le società che nell'esercizio soddisfano una o più delle suddette cause non sono soggette alle norme sulle società di comodo anche se “cronicamente” in perdita fiscale.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Rilevanza cause esclusione

Ai fini della verifica della operatività complessiva nel triennio precedente, sono sorti alcuni dubbi interpretativi in ordine alla rilevanza delle succitate cause di esclusione.

In particolare, se una società si è costituita nel 2010 (esercizio per il quale opera l'esclusione dalla normativa sulle società di comodo, trattandosi del primo), ci si chiede se nell'esercizio 2012 possa applicarsi la disposizione in ordine alla nuova fattispecie di inoperatività.

Al riguardo, essa non dovrebbe potersi applicare, mancando il triennio di riferimento.

In sostanza, la norma in commento si può applicare a decorrere dal quarto esercizio.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Rilevanza cause esclusione

Altro caso è quello in cui, nell'esercizio 2012, non ricorre la medesima causa di esclusione che invece si è verificata in tutti e tre gli esercizi precedenti (tutti e tre chiusi con una perdita fiscale). La questione è se la società debba essere considerata non operativa nel 2012.

Anche in questo caso, ricorrendo le cause di esclusione nel triennio precedente, verrebbe a mancare il triennio di riferimento, per il che la norma in questione diviene di fatto inapplicabile.

Tuttavia, questa situazione è giudicata in maniera differente dal caso dapprima esaminato, essendo comunque possibile determinare per il triennio precedente il risultato fiscale nonché il corrispondente reddito minimo presunto (per verificare se è inferiore a quello corrispondentemente dichiarato), pur essendo la società stata esclusa per tutti e tre gli esercizi precedenti (o solo per alcuni di essi) dalla normativa sulle società di comodo.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Rilevanza cause esclusione

Alla luce delle nuove disposizioni, l'istanza di disapplicazione prevista dall'art. 30 della L. n. 724/1994 può ora essere presentata anche con riguardo alla mancanza di redditività (e, quindi, non soltanto con riferimento al mancato conseguimento di ricavi).

Tale istanza può fondarsi sull'economicità del comportamento imprenditoriale, alla luce della complessiva situazione contrattuale e aziendale, sulla presenza di fattori straordinari che potrebbero aver causato i risultati negativi in uno dei tre esercizi di riferimento oppure, ancora, sulla peculiarità dell'attività esercitata, perché - ad esempio - questa ha richiesto un lungo periodo di start-up e di investimenti iniziali.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Qualora non ricorrano le cause di esclusione o i presupposti per la presentazione di un'istanza di interpello, il nuovo assetto normativo potrebbe favorire l'incremento di operazioni di *spin-off*, intese a separare (attraverso una scissione parziale o un conferimento d'azienda) dalla società operativa i beni e le immobilizzazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito presunto, da trasferire in una nuova società appositamente costituita e facente parte del medesimo gruppo, in modo da potere "consolidare" i relativi redditi, se quest'ultima concede in locazione alla società operativa i beni strumentali, materiali e immateriali, verso un canone che le consenta di:

- conseguire ricavi superiori a quelli presuntivamente determinati ai sensi della L. n. 724/1994;
- conseguire un reddito almeno pari al reddito minimo presunto.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Alfa S.r.l. ha “chiuso” in perdita fiscale gli esercizi 2009 e 2010.

La situazione al 2011 è la seguente (ipotesi 1):

Ricavi imponibili	700.000
Ammortamenti deducibili	20.000
Altri costi deducibili	570.000
Reddito “ordinario”	110.000
Ricavi minimi presunti	142.000
Reddito minimo presunto	120.650
Reddito imponibile	110.000

Poiché il reddito conseguito nell'esercizio 2011 è inferiore al reddito minimo presunto per tale anno, e considerato che gli esercizi 2009 e 2010 hanno “chiuso” fiscalmente in perdita, Alfa S.r.l. è considerata di comodo nell'esercizio 2012.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

All'inizio dell'esercizio 2011 Alfa S.r.l. conferisce l'intero ramo d'azienda, esclusi i beni strumentali rilevanti ai fini del calcolo del reddito presunto nella società neo costituita "Beta S.r.l.", aderendo con essa al regime del consolidato fiscale. Alfa S.r.l. concede in locazione a Beta S.r.l. i beni strumentali verso un canone annuo di 142.500. Le situazioni al 31 dicembre 2011 diventano le seguenti (ipotesi 2):

	Alfa S.r.l.	Beta S.r.l.	Totale 2011
Ricavi Imponibili	142.500	700.000	
Ammortamenti/canoni locazione	20.000	142.500	
Altri costi deducibili	0	570.000	
Reddito "ordinario"	122.500	(12.500)	
Ricavi minimi presunti	142.000	0	
Reddito minimo presunto	120.650	0	
Applicazione normativa comodo	NO	NO	
Reddito imponibile	122.500	(12.500)	110.000

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Imprese in perdita

Successivamente al conferimento, Beta S.r.l. potrebbe acquisire ulteriori beni strumentali o attività finanziarie.

In questo caso, occorre monitorarne i riflessi sulla normativa delle società di comodo, verificando, in particolare, se dall'applicazione dei coefficienti previsti dalla L. n. 724/1994 al costo fiscale dei suddetti beni discenda un reddito minimo presunto di ammontare superiore al reddito imponibile che la società conferitaria è normalmente in grado di generare.

Si rammenta peraltro che, come confermato dalle stesse istruzioni alla dichiarazione dei redditi, le norme sulle società di comodo non trovano applicazione nel caso in cui la società non abbia alcuno dei cespiti considerati dall'art. 30 della L. n. 724/1994.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Holding industriali

Le nuove cause di “non operatività” introdotte dalla Manovra bis potrebbero condurre a situazioni paradossali con riferimento alle holding industriali, qualora non sussistano le condizioni per disapplicare le norme sulle società di comodo con riguardo a tutte o ad alcune partecipazioni possedute.

Infatti, in questi casi, se la holding dichiara per un triennio una perdita fiscale e, quindi, rientra tra le società di comodo nell’anno successivo, il relativo reddito imponibile è determinato in maniera forfettaria, pur venendo superato il test di operatività previsto dall’art. 30 della L. n. 724/1994 grazie ai dividendi incassati.

Risulta così indirettamente (e parzialmente) annullato il regime di esenzione riconosciuto ai dividendi in sede di determinazione analitica del reddito d’impresa imponibile.

La disciplina delle società di comodo

Ampliamento dei casi di non operatività – Holding industriali

La società Alfa S.r.l. è una holding industriale, titolare del 100% del capitale sociale della società Beta S.r.l., con riferimento alla quale non ricorre alcuna delle cause di esclusione previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Nel triennio 2009 – 2011 Alfa S.r.l. ha sempre dichiarato una perdita fiscale.

A) Costo fiscale partecipazione in Beta S.r.l. (media triennio)	5.000.000
B) Ricavi presunti (= A x 2%)	100.000
C) Ricavi effettivi (dividendi)	200.000
Superamento test operatività per il 2012	SI
D) Ricavi imponibili (5% dividendi)	10.000
E) Costi deducibili	11.000
F) Reddito “ordinario” (= D – E)	(1.000)
G) Costo fiscale partecipazione in Alfa S.r.l (al 31/12/2012)	5.000.000
H) Reddito minimo presunto (= G x 1,5%)	75.000
I) Reddito imponibile (maggiore tra F e H)	75.000

La disciplina delle società di comodo

Modifiche apportate dalla Manovra bis - Acconti

Le novità entrano in vigore già in sede di versamento dell'acconto dovuto per l'anno 2012, il che significa che esso va rideterminato sulla base delle nuove disposizioni (fatto salvo il ricorso al metodo previsionale).

A tale riguardo, se la società risulta di comodo per l'anno 2011 (in base alle disposizioni vigenti per tale anno), occorre rideterminare l'Ires dovuta per l'anno 2011 applicando la maggiorazione Ires del 10,5% (ciò vale anche per le società in regime di trasparenza e di consolidato fiscale).

Tuttavia, l'obbligo di rideterminazione dell'acconto 2012 sussiste anche per le società considerate non di comodo per l'anno 2011 in base alle disposizioni vigenti per tale anno, e che invece lo sarebbero sulla base delle nuove disposizioni, alla luce del reddito conseguito nel triennio precedente (2008 – 2010).

Il regime dei beni in godimento ai soci o familiari

La Manovra bis contiene altresì norme intese a contrastare la pratica consistente nella acquisizione di beni tramite società prive di una effettiva attività commerciale, le quali concedono a propria volta i suddetti beni in godimento ai propri soci a titolo gratuito o vero un corrispettivo inferiore a quello di mercato.

In presenza di tale presupposto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011, è stabilito che:

- per l'impresa, sono integralmente indeducibili tutte le componenti negative di reddito correlate a detti beni (in quanto considerate non inerenti);
- per i soci o i familiari dell'imprenditore, la differenza tra il valore di mercato del diritto di utilizzare il bene e il corrispettivo eventualmente pattuito costituisce reddito diverso ex art. 67, lett. h-ter).

Il regime dei beni in godimento ai soci – Ambito soggettivo

Le nuove disposizioni riguardano tutte le società per le quali si verifica il presupposto di cui sopra e, quindi, non solo le società di comodo ma anche le società operative. Esse concernono anche le imprese individuali.

Non sono citate le società semplici, né le società estere prive di stabile organizzazione in Italia. Le prime vanno escluse in quanto non possono essere titolari di reddito d'impresa. Nel secondo caso, la disciplina trova applicazione con riguardo alle società che, ai sensi dell'art. 73 del Tuir, sono considerate fiscalmente residenti in Italia.

In entrambi i casi, tuttavia, le nuove disposizioni potrebbero trovare applicazione limitatamente alla determinazione del reddito del socio.

Esse entrano in vigore già in sede di versamento dell'acconto dovuto per l'anno 2012, il che significa che questo va rideterminato applicando virtualmente le nuove disposizioni ai redditi relativi al 2011 (fatto salvo il ricorso al metodo previsionale).

Il regime dei beni in godimento ai soci

Le disposizioni in commento pongono alcuni dubbi interpretativi.

Il primo concerne la determinazione del valore di mercato, da confrontare con il corrispettivo eventualmente pattuito.

Esso deve essere determinato a norma dell'art. 9, comma 2, del Tuir, facendo riferimento innanzitutto ai corrispettivi eventualmente praticati dalla società a terzi (confronto interno), con riferimento al medesimo bene e alle medesime condizioni applicate all'utilizzatore. In assenza, esso deve essere determinato sulla base dei corrispettivi applicati da terze società a parità di condizioni (confronto esterno). La ricerca di adeguati "*comparables*" assume quindi rilevanza decisiva.

Inoltre, nel caso in cui il bene venga utilizzato per un periodo di tempo limitato, si ritiene che il valore normale di mercato vada ragguagliato ad anno.

Il regime dei beni in godimento ai soci

Un'altra questione dubbia riguarda l'utilizzatore, atteso che la norma fa testuale riferimento ai "soci e ai familiari dell'imprenditore".

Con riguardo al rapporto sociale, si ritiene rilevino anche i rapporti indiretti e quelli intrattenuti tramite rapporti fiduciari, pena la facile elusione della norma.

Inoltre, se il socio assume anche la qualifica di amministratore o di dipendente della società, ai fini della determinazione del reddito di quest'ultimo dovrebbero rilevare le norme relative alle corrispondenti categorie reddituali, in tema di *fringe benefit*. In tal caso, la deducibilità dei componenti negativi di reddito relativi a tali beni dovrebbe essere valutata alla luce del generale principio di inerenza, qualora non si ritengano applicabili direttamente le disposizioni introdotte dalla Manovra bis anche in tale ipotesi.

Il regime dei beni in godimento ai soci

Infine, dall'applicazione testuale delle nuove norme potrebbe derivare una duplicazione d'imposta, con riguardo all'ammontare dell'eventuale corrispettivo previsto a carico dell'utilizzatore.

Tale corrispettivo, infatti, concorre per intero alla formazione del reddito d'impresa del soggetto concedente, per il che, se i componenti negativi correlati al bene sono considerati integralmente indeducibili, si verifica una palese doppia imposizione.

L'effetto è ancora più evidente per il socio di società di persone, cui da un lato è attribuita la quota del reddito per trasparenza, aumentato dei costi indeducibili, e dall'altro è attribuito un maggior reddito per la differenza tra il valore normale e il corrispettivo da lui dovuto.

Il regime dei beni in godimento ai soci

Per questa ragione tali costi dovrebbero considerarsi deducibili per un importo pari all'ammontare dei relativi proventi oppure in proporzione al rapporto tra il corrispettivo pattuito e il valore normale del diritto concesso.

In caso contrario, l'indeducibilità dei costi in commento andrebbe interpretata come una sorta di sanzione impropria, come accade per i costi da attività illecite.

La doppia imposizione non si genera invece in caso di assenza di corrispettivo o di corrispettivo sostanzialmente nullo, che costituisce la situazione con riguardo alla quale la norma è stata formulata.

Il regime dei beni in godimento ai soci

Adempimenti

La società che concede i propri beni in godimento ai soci (oppure lo stesso utilizzatore) deve comunicare all'Agenzia delle Entrate i relativi dati, affinché questa sia messa in condizione di esperire i dovuti controlli.

Le modalità e i tempi per effettuare tali comunicazioni dovranno essere stabiliti con apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro sessanta giorni dal 17 settembre 2011.

Il mancato adempimento di tale obbligo comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa, in solido tra le parti, pari al 30% della differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato del diritto concesso.

Tuttavia, in caso di corretta applicazione delle disposizioni relative alla determinazione del reddito del concedente e dell'utilizzatore, l'omessa, falsa o incompleta dichiarazione è punita con la sanzione per le violazioni formali prevista dall'art. 11, c.1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997.