



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Catania

INCONTRO DI STUDIO

COMMISSIONE DI STUDIO «IMPOSTE DIRETTE»

IL PUNTO SULLE SOCIETA' NON OPERATIVE

a cura di Francesco Scuderi e Pierangela Maugeri

Catania, 3 luglio 2014

1) PREMESSA

- LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE E' STATA INTRODOTTA NEL NOSTRO ORDINAMENTO GIURIDICO DALL'ART. 30 DELLA L. 23.12.1994 N. 724 E SUCCESSIVE MODIFICHE CON L'OBIETTIVO DI DISINCENTIVARE L'UTILIZZO DELLA FORMA SOCIETARIA PER L'INTESTAZIONE DI BENI UTILIZZATI DAI SOCI
- CARDINE DELLA DISCIPLINA E' IL CD. «**TEST DI OPERATIVITA'**», CIOE' IL RAFFRONTO TRA I RICAVI EFFETTIVAMENTE CONSEGUITI ED IMPUTATI AL CONTO ECONOMICO E QUELLI, DETERMINATI IN FUNZIONE DELL'ENTITA' DELL' ATTIVO PATRIMONIALE, CHE SI RITENGONO CONGRUI IN BASE ALLA NORMA SUINDUCATA
- SE IL PRIMO PARAMETRO (**RICAVI EFFETTIVI**) E' INFERIORE AL SECONDO (**RICAVI CONGRUI**), LA SOCIETA' SI CONSIDERA **NON OPERATIVA** CON CONSEGUENTE:
 - OBBLIGO DI DICHIARARE UN REDDITO MINIMO AI FINI IRPEF/IRES;
 - OBBLIGO DI DICHIARARE UN VALORE DELLA PRODUZIONE MINIMO AI FINI IRAP;
 - LIMITAZIONE ALLA COMPENSAZIONE ED AL RIMBORSO DEI CREDITI IVA.

2) AMBITO SOGGETTIVO

SONO SOGGETTE ALLA DISCIPLINA IN COMMENTO:

- S.P.A., S.A.P.A. E S.R.L.;
- S.N.C. E S.A.S.;
- SOCIETA' ED ENTI NON RESIDENTI CON STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA.

SONO, PERTANTO, **ESCLUSI**:

- LE SOCIETA' COOPERATIVE E DI MUTUA ASSICURAZIONE;
- GLI ENTI COMMERCIALI RESIDENTI;
- GLI ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI;
- LE SOCIETA' CONSORTILI;
- LE SOCIETA' ED ENTI NON RESIDENTI PRIVI DI STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA;
- LE SOCIETA' SEMPLICI;
- LE IMPRESE INDIVIDUALI.

3) CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

A DIFFERENZA DELLE ESCLUSIONI SOGGETTIVE (VEDI *SLIDE* PRECEDENTE) CHE NON NECESSITANO DI ALCUNA INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI, PER LE CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA OCCORRE INDICARE IL RISPETTIVO CODICE NELLE APPOSITE CASELLE:

- DEL RIGO RS116 DEL MODELLO UNICO 2014 SC;
- DEL RIGO RS11 DEL MODELLO UNICO 2014 SP.

3.A) CAUSE DI ESCLUSIONE (ART. 30, COMMA 1 ULTIMO PERIODO, L. 724/94)

- | | |
|-----------|---|
| CODICE 1 | SOGGETTI OBBLIGATI A COSTITUIRSI SOTTO FORMA DI SOCIETA' DI CAPITALI |
| CODICE 2 | SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA |
| CODICE 3 | SOCIETA' IN AMMINISTRAZIONE (CONTROLLATA O) STRAORDINARIA |
| CODICE 4 | SOCIETA' ED ENTI QUOTATI E LORO CONTROLLANTI E/O CONTROLLATE |
| CODICE 5 | SOCIETA' ESERCENTI SERVIZI PUBBLICI DI TRASPORTO |
| CODICE 6 | SOCIETA' CON UN NUMERO DI SOCI NON INFERIORE A 50 |
| CODICE 7 | SOCIETA' CHE NEI DUE ESERCIZI PRECEDENTI HANNO AVUTO UN NUMERO DI DIPENDENTI MAI INFERIORE ALLE 10 UNITA' |
| CODICE 8 | SOCIETA' ASSOGGETTATE A PROCEDURE CONCORSUALI |
| CODICE 9 | SOCIETA' CON UN VALORE DELLA PRODUZIONE SUPERIORE AL TOTALE DELL' ATTIVO DI STATO PATRIMONIALE |
| CODICE 10 | SOCIETA' PARTECIPATE DA ENTI PUBBLICI NELLA MISURA MINIMA DEL 20% |
| CODICE 11 | SOCIETA' CONGRUE (ANCHE A SEGUITO DI ADEGUAMENTO) E COERENTI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE |
| CODICE 12 | SOCIETA' CONSORTILI |

IN TUTTI I CASI SOPRA ESPOSTI, UNA VOLTA INDICATO UNO DEI CODICI CHE CONTRADDISTINGUE LA SINGOLA CAUSA DI ESCLUSIONE, IL PROSPETTO PER LA VERIFICA DELL'OPERATIVITA' **NON DEVE ESSERE COMPILATO**.

ANTICIPANDO QUANTO VERRA' ANALIZZATO NELLE SUCCESSIVE *SLIDES*, E' OPPORTUNO PRECISARE CHE LE CAUSE DI ESCLUSIONE AUTOMATICA SONO COMUNI ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE ED A QUELLA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA.

ALCUNE PRECISAZIONI IN ORDINE ALLE PRINCIPALI FATTISPECIE:

CODICE 1

L'ELENCAZIONE (NON ESAUSTIVA) DELLE TIPOLOGIE INCLUSE E' CONTENUTA NELLA CIRC. AdE 4.5.2007, N. 25 (SOCIETA' FINANZIARIE EX ART. 106 TUB, CAF, SOCIETA' COSTITUITE DA ENTI TERRITORIALI, ECC.)

CODICE 2

SECONDO L' AdE (C.M. 26.2.1997, N. 48/E) SI CONSIDERA SOLTANTO IL PERIODO D'IMPOSTA IN CUI LA SOCIETA' HA APERTO LA PARTITA IVA, INDIPENDENTEMENTE DALL'EVENTUALE INIZIO DELL'ATTIVITA' IN UN PERIODO SUCCESSIVO.

CODICE 7

SECONDO L' AdE (CIRC. 14.2.2008 N. 9) E' NECESSARIO CHE:

- IL REQUISITO DEL NUMERO DEI DIPENDENTI DEVE ESSERE SODDISFATTO ANCHE NEL PERIODO D'IMPOSTA IN CUI SI VALUTA L'OPERATIVITA' DELLA SOCIETA' E NON SOLTANTO NEI DUE PERIODI D'IMPOSTA PRECEDENTI;
- IL NUMERO MINIMO DI DIPENDENTI DEVE SUSSISTERE PER TUTTI I GIORNI COMPRESI NELL' ARCO TEMPORALE OGGETTO DI OSSERVAZIONE;
- TRA I DIPENDENTI SI COMPUTANO TUTTI I LAVORATORI SUBORDINATI A TEMPO PIENO E/O PARZIALE E A TEMPO DETERMINATO E/O INDETERMINATO (I DIPENDENTI IN *PART-TIME* VENGONO RILEVATI COME UNITA' INTERA) MENTRE NE SONO ESCLUSI I SOGGETTI CHE PERCEPISCONO REDDITI ASSIMILATI AL LAVORO DIPENDENTE (CO.CO.PRO ED AMMINISTRATORI).

CODICE 9

- OCCORRE RAFFRONTARE **IL TOTALE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE** DI CUI ALL' AGGREGATO A DEL CONTO ECONOMICO CON **IL TOTALE DELL'ATTIVO** DELLO STATO PATRIMONIALE.
- SECONDO UN ORIENTAMENTO EMERSO IN SEDE DOTTRINALE, NEL CASO IN CUI LA SOCIETA' UTILIZZI BENI IN LEASING CONTABILIZZATI CON IL METODO CD. «PATRIMONIALE» PREVISTO DAI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI, IL TOTALE DELL'ATTIVO DELLO STATO PATRIMONIALE ANDREBBE INCREMENTATO IN MISURA PARI AL COSTO SOSTENUTO DALLA SOCIETA' CONCEDENTE.
- LE SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA DEVONO, SECONDO L' AdE, TENERE CONTO DEGLI STESSI ELEMENTI E VALORI RICHIESTI DALLA NORMA EVIDENZIANDOLI IN UN APPOSITO PROSPETTO ECONOMICO-PATRIMONIALE.

CODICE 11

LA CIRCOLARE AdE 14.2.2008, N. 9 PRECISA CHE SONO CONSIDERATE CONGRUE ANCHE LE SOCIETA' CHE SI ADEGUANO SPONTANEAMENTE IN DICHIARAZIONE.

3.B) CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA (PROVV. AdE 14.2.2008)

- CODICE 2 SOCIETA' ASSOGGETTATE A PROCEDURE CONCORSUALI
- CODICE 3 SOCIETA' PER LE QUALI E' STATO NOMINATO UN AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO
- CODICE 4 SOCIETA' CON IMMOBILI CONCESSI IN LOCAZIONE A ENTI PUBBLICI O A CANONE VINCOLATO
- CODICE 5 SOCIETA' CON PARTECIPAZIONI NON DI COMODO
- CODICE 6/7 SOCIETA' CHE HANNO OTTENUTO RISPOSTA POSITIVA ALL'INTERPELLO
- CODICE 8 SOCIETA' CHE ESERCITANO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITA' AGRICOLA
- CODICE 9 SOCIETA' I CUI ADEMPIMENTI SONO STATI SOSPESI PER EVENTI CALAMITOSI
- CODICE 99 SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE CHE SI IMPEGNANO A CANCELLARSI DAL REGISTRO DELLE IMPRESE ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI SUCCESSIVA

LA SUSSISTENZA DI UNA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE HA, IN LINEA GENERALE, GLI STESSI EFFETTI DELLA SUSSISTENZA DI UNA DELLE CAUSE DI ESCLUSIONE, OVVERO LA NON SOGGEZIONE DELLA SOCIETA' ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE.

RISPETTO ALLE CAUSE DI ESCLUSIONE, TUTTAVIA, LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE POSSONO AVERE ANCHE **NATURA PARZIALE**: CIO' ACCADE NEI CASI CONTRADDISTINTI DAI CODICI «4», «5» E «6», PER I QUALI IL PROSPETTO DEVE ESSERE COMPILATO NON TENENDO CONTO DEI VALORI DELLE COMPONENTI ESCLUSE (ES. IMMOBILI LOCATI, PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' OPERATIVE, ECC.).

A DIFFERENZA DI QUANTO ACCADE PER LE CAUSE DI ESCLUSIONE CHE SONO COMUNI ALLE DISCIPLINE DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE E DI QUELLE IN PERDITA SISTEMATICA, LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOPRA INDICATE SONO EFFICACI SOLO ED ESCLUSIVAMENTE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE.

(PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA, INFATTI, VALGONO LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE INTRODOTTE DAL PROV. AdE 11.6.2012).

LA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE CONTRADDISTINTA DAL CODICE «99» OPERA CON RIFERIMENTO:

- AL PERIODO D'IMPOSTA IN CORSO ALLA DATA DI ASSUNZIONE DELL'IMPEGNO ALLA CANCELLAZIONE;
- AL PERIODO D'IMPOSTA PRECEDENTE;
- AL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO.

AD ESEMPIO, SE UNA SOCIETA' E' STATA POSTA IN LIQUIDAZIONE CON EFFETTO DAL 15.7.2013 E ASSUME L'IMPEGNO ALLA CANCELLAZIONE IN UNICO 2014 (PERIODO 15.7.2013/31.12.2013), ESSA PUO' DISAPPLICARE LA NORMATIVA IN COMMENTO:

- PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014 (PERIODO D'IMPOSTA IN CUI VIENE INVIATA LA DICHIARAZIONE NELLA QUALE L'IMPEGNO VIENE MANIFESTATO)
- PER IL PERIODO D'IMPOSTA 15.7.2013/31.12.2013 (PERIODO D'IMPOSTA PRECEDENTE)
- PERIODO D'IMPOSTA 2015 (TENUTO CONTO CHE LA SOCIETA' DEVE CANCELLARSI DAL REGISTRO DELLE IMPRESE ENTRO IL 30.9.2015, TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE SUCCESSIVA A QUELLA NELLA QUALE E' STATO PRESO L'IMPEGNO)

3.C) CAUSE PARTICOLARI DI COMPILAZIONE DEL MODELLO

I RIGHI RS116 DEL MODELLO UNICO 2014 SC E RS11 DEL MODELLO UNICO SP RECANO LA CASELLA «CASI PARTICOLARI» (COLONNA 6) CHE DEVE ESSERE COMPILATA NEI CASI IN CUI LA SOCIETA' NON ABBIA POSSEDUTO «BENI DI COMODO» NEL TRIENNIO OVVERO NELL'ESERCIZIO DI RIFERIMENTO.

NEL CASO DI ASSENZA DI «**BENI DI COMODO**» **NEL TRIENNIO**, OCCORRE INDICARE NELLA CASELLA «CASI PARTICOLARI» IL **CODICE «1»** ED IL PROSPETTO NON DEVE ESSERE COMPILATO.

NEL CASO DI ASSENZA DI «**BENI DI COMODO**» **SOLTANTO NELL' ANNO DI RIFERIMENTO** MA GLI STESSI SIANO INVECE PRESENTI NEI DUE BILANCI PRECEDENTI, OCCORRE INDICARE NELLA CASELLA «CASI PARTICOLARI» IL **CODICE «2»** E NEL PROSPETTO NON DEVONO ESSERE COMPILATE SOLTANTO LE COLONNE 4 E 5 RELATIVE ALLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO (CHE SAREBBE PARI A ZERO, VISTO CHE IL REDDITO MINIMO VIENE CALCOLATO, COME VEDREMO, SUL VALORE DEI «BENI DI COMODO» DELL'ESERCIZIO).

4) TEST DI OPERATIVITA'

LA PROCEDURA DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE «SOCIETA' DI COMODO» SI ARTICOLA NELLE SEGUENTI FASI:

- DETERMINAZIONE DEI RICAVI MINIMI PRESUNTI;
- DETERMINAZIONE DEI RICAVI EFFETTIVI;
- CONFRONTO TRA I DUE IMPORTI: SOLO SE IL PRIMO ECCEDE IL SECONDO LA SOCIETA' SI CONSIDERA NON OPERATIVA.

4.A) DETERMINAZIONE DEI RICAVI MINIMI PRESUNTI

I **RICAVI MINIMI PRESUNTI** SI OTTENGONO DALLA SOMMATORIA DEGLI IMPORTI DETERMINATI APPLICANDO LE PERCENTUALI STABILITE AL **COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO** DELLE SEGUENTI ATTIVITA':

- PARTECIPAZIONI (IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE E/O ATTIVO CIRCOLANTE)	2%
- CREDITI FINANZIARI (IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE E/O ATTIVO CIRCOLANTE)	2%
- IMMOBILI E NAVI (IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E/O <i>IN LEASING</i>)	6%
- IMMOBILI A/10 (IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E/O <i>IN LEASING</i>)	5%
- IMMOBILI A DESTINAZIONE ABITATIVA ACQUISITI O RIVALUTATI NELL'ESERCIZIO E NEI DUE PRECEDENTI (A PARTIRE DAL TERZO ESERCIZIO SUCCESSIVO A QUELLO DI ACQUISIZIONE L' ALIQUOTA SALE AL 6%)	4%

- IMMOBILI UBICATI IN COMUNI CON POPOLAZIONE INFERIORE AI 1.000 ABITANTI 1%
- ALTRE IMMOBILIZZAZIONI (MATERIALI ED IMMATERIALI E/O IN LEASING, IVI COMPRESI I MERI COSTI PLURIENNALI PER I QUALI IL DATO DA CONSIDERARE E' AL NETTO DEGLI AMMORTAMENTI) 15%

SONO **ESCLUSI** I BENI DETENUTI IN FORZA DI CONTRATTI DI LOCAZIONE (NON FINANZIARIA), COMODATO O NOLEGGIO, NONCHE' LE **IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI IN CORSO** IN QUANTO BENI NON ANCORA IDONEI A PRODURRE ALCUN PROVENTO.

PER IL CALCOLO DEI RICAVI MINIMI, E' DA OSSERVARE QUANTO SEGUE:

- I COEFFICIENTI DI REDDITIVITA' DEVONO ESSERE APPLICATI ALLA MEDIA TRIENNALE DEI VALORI DELL'ESERCIZIO DI RIFERIMENTO E DEI DUE PRECEDENTI, SULLA BASE DEL COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO PER I BENI IN PROPRIETA' E DI QUELLO SOSTENUTO DAL CONCEDENTE PER I BENI IN *LEASING*;
- PER LE SOCIETA' IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA IL VALORE DEI BENI E' DESUNTO DALLE SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE TENUTE A NORMA DELL' ART. 18 DEL D.P.R. N. 600/1973 (REGISTRI IVA E, SE TENUTO, REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI);
- I VALORI DEGLI ELEMENTI PATRIMONIALI DEVONO ESSERE RAGGUAGLIATI ALL' EFFETTIVO POSSESSO.

4.B) DETERMINAZIONE DEI RICAVI E PROVENTI EFFETTIVI

RIENTRANO NEL COMPUTO LE SEGUENTI VOCI DEL CONTO ECONOMICO:

A.1 RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

A.5 ALTRI RICAVI E PROVENTI

A.2 VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DEI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE,
SEMILAVORATI E PRODOTTI FINITI

A.3 VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

B.11 VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E
MERCÌ

C.15 PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

C.16 ALTRI PROVENTI FINANZIARI

PER CIO' CHE CONCERNE LA VARIAZIONE DELLE RIMANENZE (VOCI A.2, A.3 E B.11)
NON DEVONO ESSERE CONSIDERATI I DECREMENTI, I QUALI, PERTANTO, NON
RIDUCONO L'AMMONTARE DEI PROVENTI EFFETTIVI.

SONO, IN OGNI CASO, ESCLUSI I PROVENTI STRAORDINARI ISCRITTI ALLA VOCE E.20.

ANCHE PER LA DETERMINAZIONE DEI RICAVI EFFETTIVI L'AMMONTARE DEI RICAVI,
DEGLI INCREMENTI DI RIMANENZE E DEGLI ALTRI PROVENTI DEVE ESSERE ASSUNTO IN
RAGIONE DELLA MEDIA DEL TRIENNIO.

4.C) CONFRONTO TRA RICAVI MINIMI PRESUNTI E RICAVI EFFETTIVI

PER VALUTARE SE LA SOCIETA' E' «**NON OPERATIVA**» OCCORRE PORRE A CONFRONTO I RICAVI MINIMI PRESUNTI CON I RICAVI O PROVENTI EFFETTIVI: **SE I PRIMI SONO SUPERIORI AI SECONDI, LA SOCIETA' SI CONSIDERA NON OPERATIVA.**

5) LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA

L' ART. 2, COMMI 36-DECIES E 36-UNDECIES, DEL D.L. 138/2011 HA ESTESO IL REGIME DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE DI CUI ALL' ART. 30 DELLA L. 724/94:

- ALLE SOCIETA' ED ENTI CHE PRESENTANO DICHIARAZIONI IN **PERDITA FISCALE** PER TRE PERIODI D'IMPOSTA CONSECUTIVI;
- ALLE SOCIETA' ED ENTI CHE, NEL MEDESIMO ARCO TEMPORALE, PRESENTANO DUE DICHIARAZIONI IN PERDITA FISCALE ED UNA CON UN REDDITO INFERIORE A QUELLO MINIMO.

IN ENTRAMBI I CASI, LA SOCIETA' SI CONSIDERA NON OPERATIVA A DECORRERE DAL SUCCESSIVO QUARTO PERIODO D'IMPOSTA.

LA PRESUNZIONE IN COMMENTO OPERA ANCHE QUANDO I RICAVI DICHIARATI SONO SUPERIORI A QUELLI MINIMI DETERMINATI ATTRAVERSO L'APPLICAZIONE DELLE PERCENTUALI.

LA NORMA HA TROVATO APPLICAZIONE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 17.9.2011 (DATA DI ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI CONVERSIONE DEL D.L. 138/2011).

PER I SOGGETTI CON PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE, QUINDI, LA PRIMA ANNUALITA' INTERESSATA E' STATA IL 2012.

AMBITO SOGGETTIVO

IDENTICO A QUELLO DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

PRESUPPOSTI PER L'ATTIVAZIONE DELLA DISCIPLINA

POSSONO COSI' RIASSUMERSI:

- I TRE PERIODI D'IMPOSTA IN PERDITA DEVONO ESSERE CONSECUTIVI, IN MODO CHE SE ANCHE PER UNO SOLO DI ESSI VIENE DICHIARATO UN REDDITO IMPONIBILE, SI «RIPARTE DA ZERO» PER CALCOLARE UN NUOVO TRIENNIO;

- NON RILEVA IN ALCUN MODO IL RISULTATO CIVILISTICO, PER CUI LE SOCIETA' CHE ESPONGONO IN BILANCIO PERDITE, ANCHE IN MODO STRUTTURALE, MA CHE PER EFFETTO DELLE RIPRESE FISCALI DICHIARANO UN REDDITO IMPONIBILE (SEMPRE, OVVIAMENTE, SUPERIORE AL MINIMO DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE) NON RIENTRANO NELLA PRESUNZIONE;
- IN VIRTU' DEL RIFERIMENTO AI «PERIODI D'IMPOSTA», E NON AGLI ESERCIZI, IL REQUISITO DEVE ESSERE VALUTATO PRENDENDO IN CONSIDERAZIONE LE TRE ULTIME DICHIARAZIONI FISCALI, ANCHE SE, PER ESEMPIO, L'ESERCIZIO SOCIALE VIENE FRAZIONATO IN DUE PERIODI D'IMPOSTA PER EFFETTO DI OPERAZIONI STRAORDINARIE;
- AI FINI DELLA VERIFICA DI SUSSISTENZA DI UNA PERDITA FISCALE NEL TRIENNIO DI OSSERVAZIONE E' IRRILEVANTE L'EVENTUALE ADEGUAMENTO AL REDDITO MINIMO PREVISTO PER LE SOCIETA' DI COMODO, DOVENDOSI FARE RIFERIMENTO AL REDDITO ANALITICAMENTE DETERMINATO (RISULTATO CIVILISTICO +VARIAZIONI IN AUMENTO-VARIAZIONI IN DIMINUZIONE);

- E', ALTRESI', IRRILEVANTE (MA IN SENSO OPPOSTO) L' EVENTUALE UTILIZZO NEL TRIENNIO DI RIFERIMENTO DI PERDITE FISCALI PREGRESSE CHE RIDUCONO IL REDDITO AL DI SOTTO DI QUELLO MINIMO.

CAUSE DI ESCLUSIONE

IDENTICHE A QUELLE DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

DEVONO ESSERE VERIFICATE NEL PERIODO D'IMPOSTA DI RIFERIMENTO (CIOE', QUELLO SUCCESSIVO AL TRIENNIO NEL QUALE LA SOCIETA' E' STATA IN PERDITA).

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA (PROVV. AdE 11.6.2012)

DEVONO ESSERE VERIFICATE IN UNO QUALSIASI DEI PERIODI D'IMPOSTA FACENTI PARTE DEL TRIENNIO DI OSSERVAZIONE.

CODICE 2 SOCIETA' ASSOGGETTATE A PROCEDURE CONCORSUALI

CODICE 3 SOCIETA' PER LE QUALI E STATO NOMINATO UN AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO

CODICE 4 *HOLDING* PURE CON PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' «OPERATIVE»

CODICE 5/6 SOCIETA' CHE HANNO OTTENUTO RISPOSTA POSITIVA ALL'INTERPELLO

CODICE 7 SOCIETA' CON M.O.L. POSITIVO

CODICE 8 SOCIETA' I CUI ADEMPIMENTI SONO STATI SOSPESI PER EVENTI CALAMITOSI

CODICE 9 SOCIETA' PER LE QUALI RISULTA POSITIVA LA SOMMA ALGEBRICA TRA LA PERDITA FISCALE E GLI IMPORTI CHE NON CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO (PROVENTI ESENTI, ESCLUSI, SOGGETTI A RITENUTA A TITOLO D'IMPOSTA O IMPOSTA SOSTITUTIVA, AGEVOLAZIONI, ECC.)

CODICE 10 SOCIETA' CHE ESERCITANO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITA' AGRICOLA

CODICE 11 SOCIETA' CONGRUE E COERENTI IN BASE AGLI STUDI DI SETTORE

CODICE 12 SOCIETA' CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA

CODICE 99 SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE CHE SI IMPEGNANO A CANCELLARSI DAL REGISTRO DELLE IMPRESE ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI SUCCESSIVA

DIVERSAMENTE DA QUANTO ACCADE NELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE, PER LE QUALI LA DISAPPLICAZIONE PUO' ESSERE TOTALE O PARZIALE, LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA HANNO SEMPRE NATURA TOTALE (FA ECCEZIONE IL «CODICE 5» CHE RIGUARDA L'INTERPELLO PARZIALE).

ALCUNE PRECISAZIONI:

CODICE 4

NON POSSONO BENEFICIARE DELLA DISAPPLICAZIONE LE *HOLDING* MISTE

CODICE 7

IL MARGINE OPERATIVO LORDO (M.O.L.), COM' E' NOTO, E' PARI ALLA DIFFERENZA TRA GLI AGGREGATI A E B DEL CONTO ECONOMICO, ESCLUSE LE VOCI B.10, B.12 E B.13.

L' AdE (RISOLUZ. 11.12.2012, N. 107) HA CHIARITO CHE DAL M.O.L. POSSONO ESSERE DETRATTI ANCHE I CANONI DI LEASING NORMALMENTE IMPUTATI ALLA VOCE B.8 DEL C.E.

CODICE 11

VA RICORDATO CHE LA CONGRUITA' E COERENZA AGLI STUDI DI SETTORE RIENTRA ANCHE TRA LE CAUSE DI ESCLUSIONE. PERTANTO, CON RIFERIMENTO AL PERIODO D'IMPOSTA 2013, UNA SOCIETA' IN PERDITA NEL TRIENNIO 2010-2012 NON E' CONSIDERATA IN PERDITA SISTEMATICA:

- SE RISULTA CONGRUA E COERENTE IN ALMENO UNO DEI PERIODI D'IMPOSTA DEL TRIENNIO (CAUSA DI DISAPPLICAZIONE CODICE «11»);
- OVVERO, SE RISULTA CONGRUA E COERENTE ANCHE PER IL SOLO 2013 (CAUSA DI ESCLUSIONE CODICE «11»).

CODICE 12

IN DOTTRINA SI E' EVIDENZIATO CHE, ESSENDO LA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE DA MONITORARE NEL CORSO DEL TRIENNIO PRECEDENTE, LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA TROVA APPLICAZIONE SOLO A DECORRERE DAL QUARTO PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO DI INIZIO DELL'ATTIVITA', OVVERO DAL QUINTO ANNO DI ATTIVITA'.

AD ESEMPIO, SE LA SOCIETA' E' STATA COSTITUITA NEL 2010, NON E' SOGGETTA ALLA DISCIPLINA IN COMMENTO NEL 2013 (IN QUANTO IL 2010 FA PARTE DEL TRIENNIO) MA POTRA' TUTT' AL PIU' ESSERLO, RICORRENDO LE CONDIZIONI, NEL 2014.

IN SINTESI, TENUTO CONTO CHE LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA DEVONO ESSERE VERIFICATE NEL TRIENNIO DI RIFERIMENTO E NON NEL PERIODO D'IMPOSTA PER IL QUALE SI PRESENTA LA DICHIARAZIONE ANNUALE, E' DI FATTO SUFFICIENTE SODDISFARE UNA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE IN UN PERIODO D'IMPOSTA OGNI TRE PER AVERE UNA ESCLUSIONE STRUTTURALE DALLA DISCIPLINA.

6) LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO E LA MAGGIORAZIONE IRES DEL 10,5%

SIA LE SOCIETA' NON OPERATIVE CHE QUELLE IN PERDITA SISTEMATICA DEVONO APPLICARE UNA MAGGIORAZIONE IRES DEL 10,5% SUL REDDITO MINIMO DETERMINATO APPLICANDO AI «BENI DI COMODO» LE SEGUENTI PERCENTUALI (DIVERSE DA QUELLE PREVISTE PER I RICAVI):

- | | |
|--|-------|
| - PARTECIPAZIONI | 1,5% |
| - CREDITI FINANZIARI | 1,5% |
| - IMMOBILI E NAVI | 4,75% |
| - IMMOBILI A/10 | 4% |
| - IMMOBILI A DESTINAZIONE ABITATIVA
ACQUISITI O RIVALUTATI NELL'ESERCIZIO
E NEI DUE PRECEDENTI | 3% |
| - IMMOBILI UBICATI IN COMUNI
CON POPOLAZIONE INFERIORE AI 1.000
ABITANTI | 0,9% |
| - ALTRE IMMOBILIZZAZIONI | 12% |

SE IL REDDITO DICHIARATO E' INFERIORE A QUELLO MINIMO COME SOPRA DETERMINATO, ESSO DEVE ESSERE ADEGUATO A TALE VALORE.

VA RIMARCATO COME, RISPETTO AL TEST DEI RICAVI, LA VALORIZZAZIONE DEI «BENI DI COMODO» (COMUNQUE, RAGGUAGLIATA AD ANNO) TIENE IN ESCLUSIVA CONSIDERAZIONE L'ESERCIZIO PER IL QUALE SI EFFETTUA IL CALCOLO, E NON LA MEDIA TRIENNALE.

PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA VA EVIDENZIATO CHE:

- **IL CALCOLO VA FATTO NEL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO AL TRIENNIO DI OSSERVAZIONE;**
- **L' IMPUTAZIONE DEL REDDITO MINIMO AL SUDDETTO PERIODO D'IMPOSTA PRESCINDE DAL FATTO CHE, IN QUESTO PERIODO, LA SOCIETA' DICHIARI UN REDDITO O UNA PERDITA (NEL PRIMO CASO, POTREBBERO ESSERVI CASI IN CUI NON E' NECESSARIO ADEGUARSI AL REDDITO MINIMO, MA RESTEREBBERO FERME LE LIMITAZIONI IN MATERIA DI IRAP E DI IVA CHE ESAMINEREMO NELLE *SLIDES* SUCCESSIVE).**

LA CIRC. AdE 4.5.2007 N. 25 E LE ISTRUZIONI AI MODELLI DI DICHIARAZIONE PRECISANO CHE L'OBBLIGO DI DICHIARAZIONE DI UN REDDITO MINIMO **«NON IMPLICA IL VENIR MENO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PREVISTE DA SPECIFICHE DISPOSIZIONI DI LEGGE»** (PROVENTI ESENTI, SOGGETTI A RITENUTA A TITOLO DI IMPOSTA O AD IMPOSTA SOSTITUTIVA, REDDITI ESENTI, QUOTA PLUSVALENZE RATEIZZATE EX ART. 86 TUIR, ECC.).

PERTANTO, IL REDDITO EFFETTIVAMENTE PRODOTTO VA CONFRONTATO CON IL REDDITO MINIMO PRESUNTO DECURTATO DELLA QUOTA NON TASSATA DELLE SUDDETTE AGEVOLAZIONI FISCALI.

IL REDDITO MINIMO DELLE SOCIETA' DI COMODO PUO' ESSERE RIDOTTO CON L' ACE.

IL RAPPORTO TRA ACE E SOCIETA' DI COMODO DEVE ESSERE GESTITO IN DICHIARAZIONE IN MODO DIVERSO A SECONDA DELLA TIPOLOGIA INTERESSATA:

- PER LE SOCIETA' DI CAPITALI, OCCORRE PRIMA RIPORTARE IL REDDITO MINIMO NEL QUADRO RN E POI RIDURRE TALE AMMONTARE IN FUNZIONE DELL' ACE (RIGO RN6 COLONNA 4);
- PER LE SOCIETA' DI PERSONE, L'INCENTIVO VA INVECE A RIDURRE IL REDDITO MINIMO DIRETTAMENTE NEL PROSPETTO DEL QUADRO RS (RIGO RS19).

LA MAGGIORAZIONE DEL 10.5% RIGUARDA SOLTANTO I SOGGETTI IRES E NON INVECE LE SOCIETA' DI PERSONE (AD ECCEZIONE DI PARTICOLARI CASI QUALI, AD ESEMPIO, LE SOCIETA' PERSONALI PARTECIPATE DA SOCIETA' DI CAPITALI, ECC.).

PER LE SOCIETA' DI PERSONE, QUINDI, IL REDDITO ADEGUATO AL MINIMO PRESUNTO VIENE TASSATO IN CAPO AI SOCI SECONDO LE ALIQUOTE ORDINARIE.

E' DA OSSERVARE CHE TUTTO IL REDDITO IMPONIBILE DELLA SOCIETA', E NON SOLO L'ECCEDEXZA RISPETTO AL REDDITO EFFETTIVAMENTE PRODOTTO, E' ASSOGGETTATA ALLA MAGGIORAZIONE.

POICHE' LA MAGGIORAZIONE IRES E' STATA CONCEPITA COME UN'IMPOSTA AUTONOMA, I RELATIVI DATI VANNO INDICATI NELLA SEZIONE XVIII DEL QUADRO RQ DEL MODELLO UNICO 2014.

I TERMINI DI VERSAMENTO SONO I MEDESIMI DELL'IRES ED I CODICI TRIBUTATO DA UTILIZZARE SONO I SEGUENTI:

- «2018» PRIMA RATA DI ACCONTO
- «2019» SECONDA RATA DI ACCONTO
- «2020» SALDO.

7) LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE MINIMA IRAP (art.30, comma 3-bis, L.724/1994)

IL SISTEMA ADOTTATO E' ANALOGO A QUELLO PREVISTO DALL'ART.17, COMMA 2, DEL D.LGS 446/1997 PER LA QUANTIFICAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA IN CAPO AI SOGGETTI CHE SI AVVALGONO DI **SISTEMI FORFETARI** PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO.

LA BASE IMPONIBILE MINIMA, INFATTI, RISULTA COSI' COMPOSTA:

- REDDITO MINIMO IRPEF/IRES
- RETRIBUZIONI AL PERSONALE DIPENDENTE
- COMPENSI AI CO.CO.CO E CO.CO.PRO
- COMPENSI PER PRESTAZIONI DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE
- COMPENSI PER L'ASSUNZIONE DI OBBLIGHI DI FARE, NON FARE O PERMETTERE
- INTERESSI PASSIVI.

DAL VALORE COSI' OTTENUTO, SI SOTTRAGGONO LE AGEVOLAZIONI IRAP E LE DEDUZIONI DALLA BASE IMPONIBILE PREVISTE PER LA GENERALITA' DEI SOGGETTI PASSIVI (DEDUZIONI INAIL, DIPENDENTI A TEMPO INDETERMINATO, CONTRIBUTI INPS, APPRENDISTI, FORFETARIA PER BASE IMPONIBILE NON SUPERIORE AD EURO 180.999,91, ECC.).

ANCHE AI FINI IRAP, VALGONO LE CAUSE DI ESCLUSIONE E DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA PREVISTE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE E PER QUELLE IN PERDITA SISTEMATICA.

E' DA PUNTUALIZZARE CHE **NON CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE** LE VOCI DEL COSTO DEL PERSONALE DIVERSE DALLE RETRIBUZIONI (CONTRIBUTI PREVIDENZIALI, ECC.) E LA QUOTA DEI CONTRIBUTI INPS ED EVENTUALI ALTRI ONERI SOCIALI ED ASSISTENZIALI A CARICO DEL COMMITTENTE NEI CONTRATTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA CONTINUATIVA E PROFESSIONALE.

IN SEDE DI DICHIARAZIONE IRAP, LA BASE IMPONIBILE MINIMA VA DETERMINATA NELLA SEZIONE IV DEL QUADRO IS.

8) LE LIMITAZIONI AL RIMBORSO ED ALLA COMPENSAZIONE DELL'IVA

LE PENALIZZAZIONI FISCALI PREVISTE PER LE SOCIETA' DI COMODO SI ESTENDONO ANCHE ALL' IMPOSIZIONE INDIRETTA.

IN PARTICOLARE, LA NATURA DELLE PENALIZZAZIONI IN MATERIA DI IVA E' STATA «GRADUATA» DAL LEGISLATORE A SECONDA CHE LO STATUS DI SOCIETA' DI COMODO ABBA O MENO NATURA STRUTTURALE.

TALI PENALIZZAZIONI SONO COMUNI ALLE SOCIETA' NON OPERATIVE ED A QUELLE IN PERDITA SISTEMATICA.

QUALORA LA SOCIETA' RISULTI DI COMODO PER UN SINGOLO PERIODO D' IMPOSTA PERDE LA POSSIBILITA':

- DI CHIEDERE A RIMBORSO;
- DI UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE NEL MOD.F24;
- DI CEDERE A TERZI

IL CREDITO CHE RISULTA DALLA DICHIARAZIONE DEL PERIODO D'IMPOSTA PER IL QUALE LA SOCIETA' RIVESTE TALE *STATUS*.

RESTA CONSENTITO, PERO', COMPUTARE IL SUDDETTO CREDITO NELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE DELL'ANNUALITA' SUCCESSIVA.

CONSEGUENZE DECISAMENTE PIU' GRAVI RIGUARDANO LE SOCIETA' CHE RISULTANO DI COMODO IN MODO STRUTTURALE.

E', INFATTI, PRECLUSA ANCHE LA COMPENSAZIONE «IVA DA IVA» (CD. «VERTICALE») CHE NON PREVEDE L'UTILIZZO DEL MODELLO F24, SE LA SOCIETA' **CONTESTUALMENTE:**

- RISULTA DI COMODO PER TRE PERIODI D'IMPOSTA CONSECUTIVI;
- NON HA EFFETTUATO, IN NESSUNO DEI TRE PERIODI D'IMPOSTA, OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA DI IMPORTO ALMENO PARI A QUELLO DEI RICAVI MINIMI.

IN TALE IPOTESI, IL CREDITO VIENE PERSO UNA VOLTA PER TUTTE, NON ESSENDO PIU' POSSIBILE NEMMENO EFFETTUARE LA COMPENSAZIONE NELL'AMBITO DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE.

NEL MODELLO IVA 2014 LA SITUAZIONE DELLA SOCIETA' VA ESPOSTA AL RIGO VA15 MEDIANTE L'INDICAZIONE DEI SEGUENTI CODICI:

- «1» SOCIETA' NON OPERATIVA PER L'ANNO OGGETTO DI DICHIARAZIONE;
- «2» SOCIETA' NON OPERATIVA PER L'ANNO OGGETTO DI DICHIARAZIONE E PER QUELLO PRECEDENTE;
- «3» SOCIETA' NON OPERATIVA PER L'ANNO OGGETTO DI DICHIARAZIONE E PER I DUE PRECEDENTI;
- «4» SOCIETA' NON OPERATIVA PER L'ANNO OGGETTO DI DICHIARAZIONE E PER I DUE PRECEDENTI E CHE NON HA EFFETTUATO NEL TRIENNIO OPERAZIONI RILEVANTI ALMENO PARI AI RICAVI MINIMI.

L'IPOTESI EVIDENZIATA CON IL CODICE «4» PREVEDE LA PERDITA DEFINITIVA DEL CREDITO (MENTRE NELLE ALTRE IPOTESI RIMANE FERMA LA POSSIBILITA' DI UTILIZZARE IL CREDITO NELL' AMBITO DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE).

E' DA PUNTUALIZZARE CHE IL CREDITO IVA OGGETTO DELLE LIMITAZIONI DI LEGGE, NON E' SOLO QUELLO FORMATOSI NELL'ANNO IN CUI LA SOCIETA' E' DI COMODO MA ANCHE L'EVENTUALE ECCEDENZIA PROVENIENTE DALLE ANNUALITA' PRECEDENTI.

CON APPOSITA DENUNCIA PRESENTATA L' 1.2.2007, L'ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI (AIDC) HA EVIDENZIATO ALCUNI PROFILI DI INCOMPATIBILITA' DELL' ART. 30, COMMA 4, DELLA L.724/1994 CON IL DIRITTO COMUNITARIO.

A FRONTE DI TALE DENUNCIA, LA COMMISSIONE EUROPEA DOPO AVER MESSO IN MORA LO STATO ITALIANO (PROCEDURA DI INFRAZIONE N.4392/2007) HA SUCCESSIVAMENTE ARCHIVIATO LA DENUNCIA.

ALLE SOCIETA' CHE INTENDESSERO FARE VALERE TALI RAGIONI RIMAREBBE, PERTANTO, LA SOLA TUTELA IN SEDE CONTENZIOSA.

VA DA ULTIMO RICORDATO CHE, CON LA C.M. 13.2.1997, N.36/E (PAR.6), IL MINISTERO DELLE FINANZE HA ESPRESSAMENTE AMMESSO, ANCHE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE, LA POSSIBILITA' DI CHIEDERE IL RIMBORSO DELL'IVA IN CASO DI CESSAZIONE DELL'ATTIVITA' (SECONDO LA CIRC. 43/2007 ASSONIME, ANCHE NELL'IPOTESI EVIDENZIATA CON IL CODICE «4»).