

STUDIO ASSOCIATO SANTECECCHI
CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Via C. Colombo, 436 – 00145 ROMA
Tel. 06/5416800 – 06/5416801 – Fax 06/59601838
Mail: info@studiosantececchi.it
PEC : studiosantececchi@legalmail.it

Roma, 10 gennaio 2012

Circolare n. 01/12

Ai Sigg. Clienti
Loro Sedi

Oggetto: *La “manovra di Ferragosto” – D.L. 13.08.2011 n. 138 convertito in L. 14.09.2011 n. 148:*

- 1. Novità in materia di società non operative;*
- 2. Beni dati in godimento a soci e familiari.*

PREMESSA

Il D.L. 13.8.2011 n. 138 (c.d. “manovra di Ferragosto”), entrato in vigore il 13.8.2011, è stato convertito nella L. 14.9.2011 n. 148, entrata in vigore il 17.9.2011.

1. NOVITA' IN MATERIA DI SOCIETA' NON OPERATIVE

- La “manovra di Ferragosto” ha modificato anche la disciplina delle società non operative (c.d. “società di comodo”), prevedendo dal 2012:
- l’innalzamento al **38%** dell’**aliquota IRES** per le società non operative;
 - l’estensione della suddetta disciplina alle società che presentano **dichiarazioni fiscali in perdita per tre periodi d’imposta consecutivi**.

➤ **CONSEGUENZE FISCALI PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE**

Appare utile richiamare in estrema sintesi i presupposti applicativi della disciplina delle società non operative (art. 30 della L. 724/94), prima di esaminare le modifiche operate dal DL 138/2011 convertito.

Si considerano non operative le società per le quali i **ricavi**, i proventi e gli incrementi delle rimanenze **risultanti dal Conto economico** sono inferiori ai **ricavi presunti** che risultano applicando i seguenti coefficienti ai valori di talune attività patrimoniali:

- **2%**, per le **partecipazioni** e i crediti finanziari;
- **6%**, per gli **immobili** iscritti tra le immobilizzazioni (percentuale ridotta al 5% per gli immobili appartenenti alla categoria catastale A/10, al 4% per gli immobili acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti e all'1% per gli immobili siti nei Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti);
- **15%**, per tutte le **altre immobilizzazioni**, materiali e immateriali.

Per entrambi i termini, il confronto deve essere effettuato prendendo in considerazione la media dell'ultimo triennio.

Se, ad esempio, una società ha, quale unico bene, un ufficio iscritto in bilancio per 500.000,00 euro, i ricavi minimi presunti sono pari a **25.000,00 euro** (il 5% di 500.000,00). Qualora i ricavi effettivi fossero pari, ad esempio, a 18.000,00 euro, la società si considera non operativa (sempre che, beninteso, non sussistano cause di esclusione dalla relativa disciplina e che non si intenda contestare il fatto attraverso istanza di disapplicazione o ricorso presso le Commissioni tributarie).

Dallo *status* di società non operativa conseguono i seguenti effetti:

- l'imputazione di un **reddito minimo**;
- l'imputazione di una **base imponibile minima** ai fini **IRAP**;
- limitazioni alla compensazione o al rimborso del **credito IVA**.

In particolare, il reddito minimo è determinato applicando le seguenti percentuali ai medesimi elementi patrimoniali di cui sopra risultanti dall'ultimo bilancio d'esercizio del triennio in esame:

- **1,5%**, per le **partecipazioni** e i crediti finanziari;

- **4,75%**, per gli **immobili** iscritti tra le immobilizzazioni (percentuale ridotta al 4% per gli immobili appartenenti alla categoria catastale A/10, al 3% per gli immobili acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti e allo 0,9% per gli immobili siti nei Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti);
- **12%**, per tutte le **altre immobilizzazioni**, materiali e immateriali.

Nel caso esaminato, il reddito minimo sarebbe quindi pari a **20.000,00** euro (il 4% di 500.000,00).

➤ **AUMENTO DELL'ALiquOTA IRES AL 38%**

Per i soggetti considerati non operativi ai sensi dell'art. 30 della L. 724/94, il DL 138/2011 ha previsto che l'aliquota IRES subisce una **maggiorazione di 10,5 punti percentuali**.

In considerazione del fatto che l'aliquota ordinaria IRES è pari al 27,5%, per le società non operative essa verrà, quindi, applicata nella misura del **38%**.

Esclusione delle società di persone

La maggiorazione non è, invece, stata prevista per le società di persone.

➤ **AMBITO SOGGETTIVO**

Più precisamente, la nuova aliquota è dovuta secondo le seguenti modalità:

- per intero:
 - dalle **società di capitali**;
 - dalle società di capitali alle quali viene imputato per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, il **reddito di società di persone** considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- per la maggiorazione del 10,5%:
 - dalle società di capitali che hanno optato per il **consolidato fiscale** (che assoggettano in modo autonomo il proprio reddito imponibile alla maggiorazione e provvedono al versamento della relativa imposta);

- dalle società di capitali che hanno optato per il consolidato fiscale alle quali viene imputato per trasparenza il reddito di società di persone considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- dalle società di capitali che hanno optato per la **trasparenza fiscale** (se in qualità di società partecipate, assoggettando in modo autonomo il proprio reddito alla maggiorazione; se in qualità di soci persone fisiche, assoggettando alla maggiorazione il proprio reddito imponibile senza tenere conto del reddito imputato dalle partecipate).

➤ ESEMPLIFICAZIONE NUMERICA

Riprendendo il precedente esempio, se la società interessata fosse una **società di capitali**:

- prima delle modifiche operate dal DL 138/2011 convertito, essa avrebbe dovuto assolvere un'imposta pari a **5.500,00** euro (il 27,5% di 20.000,00);
- per effetto della “manovra di Ferragosto”, invece, il carico fiscale sale a **7.600,00 euro** (il 38% di 20.000,00).

Se, invece, la società interessata è una società di persone, il reddito minimo di 20.000,00 euro viene imputato per trasparenza ai soci senza maggiorazioni.

➤ ESTENSIONE DELLA DISCIPLINA ALLE SOCIETÀ CON DICHIARAZIONI IN PERDITA

AMBITO SOGGETTIVO

Per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. 138/2011, si considerano non operative le società:

- che presentano dichiarazioni fiscali in perdita per **tre periodi d'imposta consecutivi**;
- che, nello stesso arco temporale triennale, presentano **due periodi d'imposta in perdita fiscale** e in uno dichiarano un **reddito inferiore a quello minimo**.

In entrambi i casi, tali soggetti si considerano non operativi a decorrere dal successivo **quarto periodo d'imposta**.

Rimangono comunque ferme le cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative.

Inclusione delle società di persone

Va sottolineato come, a differenza della modifica riguardante l'aliquota d'imposta, la ricomprensione tra le società non operative delle società in perdita "sistemica" riguardi anche le **società di persone**.

➤ **ESEMPLIFICAZIONE NUMERICA**

Riprendendo il nostro esempio (società proprietaria di un ufficio iscritto in bilancio a 500.000,00 euro), si ipotizzi:

- che i ricavi effettivi siano pari a 30.000,00 euro;
- che la società chiuda in **perdita per 5.000,00 euro**, per effetto di costi deducibili pari a 35.000,00 euro.

Sulla base di queste ipotesi:

- prima delle modifiche operate dal D.L. 138/2011, la società **non** sarebbe stata considerata "**di comodo**", in quanto i ricavi effettivi superavano quelli minimi presunti (25.000,00 euro);
- per effetto delle modifiche della "**manovra di Ferragosto**", invece, se la società presenta una situazione di perdita per tre periodi d'imposta consecutivi, essa si considera "**di comodo**" a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta.

Pertanto, a decorrere dal suddetto periodo d'imposta, la stessa società:

- è tenuta a dichiarare il reddito minimo, quantificato in **20.000,00 euro** (il 4% di 500.000,00), sia che trattasi di una società di capitali, ovvero di una società di persone;
- se è una società di capitali, essa è tenuta ad assolvere su questo importo l'IRES con l'aliquota del **38%**.

➤ **DECORRENZA**

Entrambe le modifiche normative esaminate (incremento dell'aliquota IRES ed estensione della disciplina ai soggetti in perdita) esplicano efficacia a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello **in corso al 17.9.2011**.

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, pertanto, le novità in esame si applicano dal **2012** (la determinazione del saldo dovuto per il 2011 avviene, quindi, senza tenere conto delle novità).

Ad esempio, prendendo il caso delle società in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi, il primo periodo d'imposta interessato è il 2012 se la società è in perdita nel **2009**, nel **2010** e nel **2011**.

➤ **EFFETTI AI FINI DEGLI ACCONTI**

In relazione ad entrambe le novità (incremento dell'aliquota IRES ed estensione della disciplina ai soggetti in perdita), è previsto che, nella determinazione degli acconti dovuti per il primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione le nuove disposizioni (per i soggetti "solari", si tratta degli **acconti** dovuti per il **2012**), si assume quale imposta del periodo precedente quella che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui le nuove disposizioni fossero già in vigore.

2. BENI DATI IN GODIMENTO A SOCI E FAMILIARI

➤ Il D.L. n. 138/2011 ha, tra i suoi obiettivi, anche quello di contrastare il fenomeno dell'utilizzo di beni che, talvolta fittiziamente intestati alle imprese, vengono di fatto concessi in godimento agli stessi soci o familiari dell'imprenditore.

➤ L'art. 2 del D.L. n. 138/2011 prevede:

- la **tassazione come reddito diverso** della differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore (nuova lettera *h-ter* dell'art. 67 TUIR);

- l'**indeducibilità** dal reddito imponibile dei costi relativi ai beni concessi in godimento;
 - un **nuovo obbligo di comunicazione telematica** a carico dell'impresa concedente ovvero del socio o familiare dell'imprenditore, con vincolo di solidarietà tra i soggetti obbligati per le relative sanzioni in caso di mancato od erroneo adempimento;
 - il controllo sistematico da parte dell'Agenzia delle Entrate della posizione delle persone fisiche che utilizzano i citati beni al fine della ricostruzione sintetica del reddito, tenendo conto di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società. Per le società e le imprese individuali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare le nuove previsioni decorrono dal **periodo di imposta 2012**.
- Il provvedimento n. 166485 dell'Agenzia delle Entrate del 16.11.2011 ha stabilito modalità e termini di comunicazione dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari.
- La **prima scadenza** per l'invio della comunicazione è il **31 marzo 2012** e dovranno effettuarla, in via alternativa, l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore.
- Con riferimento ai termini per la presentazione della comunicazione, essa va effettuata entro il **31 marzo** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento, quindi entro il **31 marzo 2012** per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del provvedimento.
- Nella comunicazione sono ricompresi tutti i beni di cui l'impresa ha conseguito la disponibilità, posseduti in proprietà oppure in base ad un diritto reale o detenuti in locazione (anche finanziaria) o noleggiati, anche se il corrispettivo non è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento e nei casi in cui è effettuata "**qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente**".

- Rimangono **esclusi** solamente i **beni di modico valore** il cui **valore non ecceda i 3.000 euro**, al netto dell'IVA, **che siano diversi da auto ed altri veicoli, unità da diporto, aerei ed immobili.**
- Tra le altre cose da inserire nella comunicazione si ricorda l'indicazione del **corrispettivo, il valore di mercato e le date di inizio e fine della concessione.** Da ciò se ne dovrebbe desumere che l'importo in deducibile ovvero tassato in capo al socio o familiare debba essere rapportato al periodo di godimento del bene.
- **Beni concessi in godimento oggetto di comunicazione:**
 - autovetture ed altri veicoli;
 - unità da diporto;
 - aeromobili;
 - immobili;
 - altri.
- Non sfuggono a comunicazione nemmeno **le persone fisiche che direttamente od indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente nonché i soci di altra società appartenente allo stesso gruppo ed i familiari dei soci.**
- Qualora i **beni d'impresa siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività aziendale non è richiesta la comunicazione** di cui sopra. Onde evitare di incorrere in rilievi fiscali occorre preconstituire, a tal fine, la necessaria documentazione (es. accordi contrattuali, lettere, ecc.) con cui società e socio, di comune accordo, regolano l'utilizzo del bene esclusivamente ai fini aziendali.

Ad ogni buon conto si segnala che l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, con riferimento alle auto aziendali, è stata sempre piuttosto restrittiva, avendo riconosciuto ammissibile l'utilizzo aziendale esclusivamente di beni strumentali senza i quali l'attività di impresa non potrebbe essere esercitata. Di conseguenza, qualora il socio non possieda alcuna autovettura ed utilizzi il mezzo aziendale anche per motivi personali, entro il 31

marzo 2012 sarà obbligato ad indicare tale utilizzo nella comunicazione riferita ai beni concessi in godimento ai soci nel 2011.

- Al momento si attendono ancora istruzioni ufficiali illustrative sulle nuove regole di indeducibilità dei costi per i beni concessi in godimento a soci e familiari, nonché chiarimenti sulla compatibilità delle nuove misure con alcune disposizioni del TUIR (art. 51 e 164).
- Laddove invece si dovesse applicare il criterio dell'indeducibilità del costo (per la società) prevista nel caso di corrispettivo inferiore al valore normale e di ripresa a tassazione per il socio, in luogo dell'applicazione dell'art. 164 del TUIR, si configurerebbe un fenomeno di doppia imposizione
- Il provvedimento limita l'adempimento della comunicazione a coloro che esercitano attività d'impresa, **lasciando fuori**:
 - l'utilizzo di beni intestati e di proprietà di soggetti esteri senza stabile organizzazione in Italia;
 - le società semplici non esercenti attività d'impresa;
 - le associazioni professionali.
- **Rientrano** invece nella comunicazione le stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti e le società cc.dd. esterovestite (ex art. 73, comma 5-bis, TUIR) ed i casi di beni che le società italiane concedono in uso a persone fisiche con residenza fiscale estera.

Rimaniamo a Vostra completa disposizione per qualunque ulteriore informazione e nel frattempo Vi inviamo distinti saluti.

Studio Associato Santececchi