Il legislatore vuole scoraggiare l'intestazione di beni a favore delle imprese

Nuova stretta per le società di comodo

di Alberto Beltrami

Il legislatore fiscale è convinto che la lotta contro i fenomeni di evasione e di elusione, che erodono il gettito tributario, passi anche attraverso l'adozione di misure volte a scoraggiare l'intestazione a favore di imprese di beni (quali, a titolo esemplificativo, le autovetture, le imbarcazioni, gli aeromobili e gli immobili) che, nella realtà, non hanno requisiti di strumentalità aziendale essendo, più semplicemente, utilizzati per il soddisfacimento di esigenze personali e/o familiari.

Fin dal 1994 esiste nel nostro ordinamento tributario la figura della c.d. *"società di comodo"*: trattasi delle società commerciali, sia di capitali (s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.) che di persone (s.n.c. e s.a.s.) che, conseguendo un ammontare di ricavi inferiori ai ricavi minimi, ottenuti applicando determinate percentuali a talune voci dell'attivo dello stato patrimoniale (e che, quindi, non superano il c.d. *"test di operatività"*), hanno l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto, stabilito dalla legge.

Per tali società opera la presunzione legale che le stesse risultino costituite solo a scopi elusivi, ovvero al solo scopo di gestire patrimoni nell'interesse dei soci, anziché esercitare un'effettiva attività commerciale.

Con il potenziamento del *"redditometro"* e l'introduzione dello *"spesometro"* il Fisco vuole accertare il reddito che il contribuente dovrebbe dichiarare anche in funzione delle

Alberto Beltrami

spese che sostiene per l'utilizzo e la gestione dei beni di cui ha la disponibilità. Diventa, dunque, strategico smontare gli schermi fittizi (appunto, "di comodo") artificiosamente allestiti per il godimento di beni di lusso in condizioni di anonimato.

In questo contesto, la "manovra di ferragosto" (Decreto Legge n. 138/2011) ha rafforzato le penalizzazioni a carico delle *"società non operative"* introducendo due importanti novità:

a) l'aumento, limitatamente alle "società di comodo" costituite in forma di società di capitali (s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.), dell'aliquota IRES di 10,5 punti percentuali (che passa dal 27,5% al 38%);

b) l'ampliamento del perimetro di "non operatività" alle società in perdita sistematica.

Maggiorazione dell'aliquota Ires

Per le *società di capitali* rientranti nella categoria delle c.d. *"società di comodo"*, l'aliquota Ires è elevata di 10,5 punti percentuali passando, pertanto, dal 27,5% al 38%.

L'aliquota Ires maggiorata dovrà essere applicata:

- sul *reddito minimo* determinato in base alla disciplina delle società di comodo;

ovvero

- sul *reddito imponibile dichiarato*, nel caso in cui quest'ultimo sia comunque *superiore a quello minimo*.

Nessun aggravio di tassazione, invece, sui redditi attribuiti ai soci persone fisiche delle società di persone "di comodo" che continueranno a essere assoggettati all'Irpef in base alle ordinarie aliquote progressive.

L'aliquota Ires maggiorata dovrà essere applicata, con regole specifiche, anche in caso di opzione per la *"tassazione di gruppo"* (ex art. 117 TUIR - c.d. "consolidato nazionale") ovvero in caso di opzione per la *"tassazione per trasparenza"* (ex art. 115 e 116 TUIR).

Inoltre, stando al tenore letterale della norma, è possibile desumere che nel caso di *società di persone di comodo* (s.n.c., s.a.s. e soggetti equiparati) partecipate da una *società di capitali* "operativa", sulla quota di reddito imputata per trasparenza dalla società di persone alla *società di capitali*, quest'ultima dovrà calcolare l'Ires con aliquota maggiorata del 38%.

La nuova aliquota Ires trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (17.09.2011). Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la decorrenza è dal 2012.

Tuttavia, le disposizioni in commento, espressamente dispongono che nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione (2012) si assume, quale imposta del periodo precedente su cui commisurare detti acconti, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni di cui trattasi. Quindi, in sede di versamento degli acconti Ires dovuti per il periodo d'imposta 2012 (da eseguirsi nei mesi di giugno-luglio 2012 e nel mese di novembre 2012) sarà necessario ricalcolare l'Ires 2011 di riferimento, risultante dal modello Unico 2012 SC, con la nuova percentuale di tassazione del 38%.

Società in perdita fiscale

Il Decreto Legge n. 138/2011 ha introdotto nuove presunzioni al verificarsi delle quali, la società, pur superando il *"test di operatività"* tarato sui ricavi illustrato nelle premesse, deve considerarsi a tutti gli effetti *"non operativa"*. In particolare, per effetto della disposizione de qua, la società, pur superando il *"test di operatività"*, sarà automaticamente considerata *"società di comodo"* a decorrere dal successivo **quarto** periodo d'imposta, qualora:

- risulti in "perdita fiscale"[1] per tre periodi d'imposta consecutivi;

ovvero

- in un triennio, risulti in perdita "fiscale" per due periodi d'imposta (anche non consecutivi) e per l'altro periodo d'imposta dichiari un reddito inferiore all'ammontare del reddito minimo che si determinerebbe secondo le disposizioni delle *"società di comodo"*.

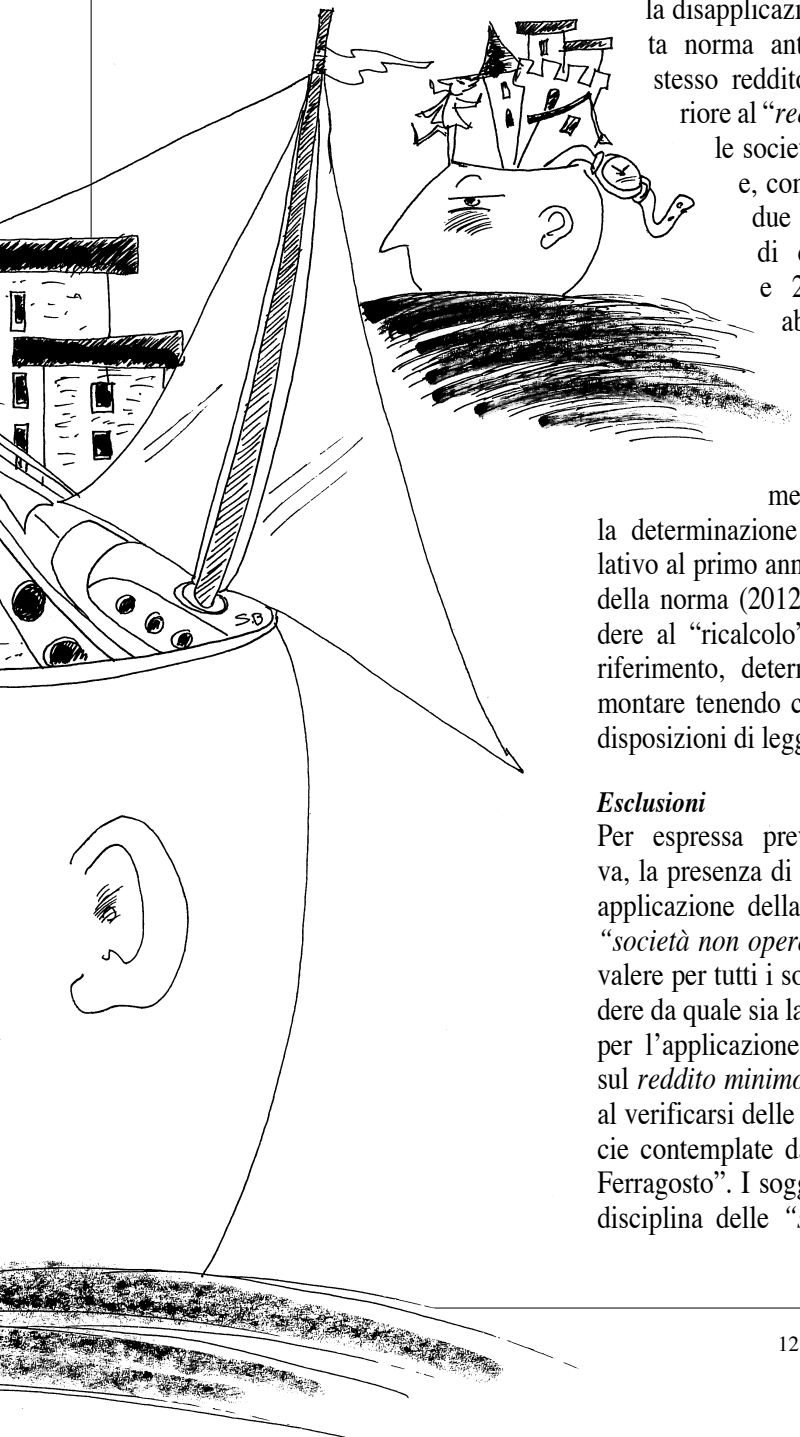
Ciò significa che, qualora una società, pur superando il *"test di operatività"*, dichiari una *perdita fiscale* per *tre anni consecutivi*, sarà considerata, dal quarto anno successivo, *"società di comodo"* e, conseguentemente, dovrà essere tassata secondo il suddetto regime delle *"società di comodo"* (*reddito minimo* presunto e tassazione del reddito con aliquota Ires del 38%, se trattasi di *società di capitali*).

Analogamente, una società che abbia realizzato una *perdita fiscale* per due anni (anche se non consecutivi) ed il terzo anno abbia realizzato un *utile fiscale* inferiore al minimo, determinato secondo le regole delle società di comodo, dovrà essere, anch'essa, considerata *"società di comodo"* e tassata secondo le medesime regole.

Peraltro, è opportuno rammentare, che anche le società che, pur conseguendo risultati di bilancio positivi, presentano risultati fiscali negativi in funzione delle sole agevolazioni fiscali concesse (per esempio, dividendi imponibili al 5%, deduzione concessa per le spese di viaggio e

1. La "perdita fiscale" emerge dalla dichiarazione dei redditi con la quale si giunge ad un risultato finale (imponibile) negativo, ottenuto apportando al risultato civilistico (sia che trattasi di utile ovvero di una perdita) le variazioni in aumento e/o in diminuzione previste dalle norme fiscali. Infatti, non tutti i componenti reddituali rilevanti in sede civilistica hanno rilievo fiscale. La "perdita civilistica", invece, è il risultato netto della gestione dell'impresa che si verifica quando i costi eccedono i ricavi dell'esercizio, registrati in bilancio secondo il principio della competenza economica.

trasferta che le imprese di autotrasporto conto terzi possono dedurre per le trasferte dei propri dipendenti, ecc..), possono rientrare in detta normativa qualora si trovino in una delle situazioni sopra illustrate.
Si sottolinea che tale novità, a differenza della precedente in materia di innalzamento dell'aliquota di tassazione, coinvolge anche le società di persone e che anche queste nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato D.L. 131/2011 e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2012.
Pertanto, il primo triennio da prendere a riferimento per detta verifica è il periodo 2009-2010-2011.
Ne consegue che il risultato reddituale dell'anno in corso (2011) diventa fondamentale in quanto, se ancora negativo, potrebbe far scattare la disciplina delle *"società non operative"*. Tuttavia, neppure l'evidenziazione per l'anno in corso (2011) di un reddito fiscale imponibile potrebbe essere sufficiente per la disapplicazione della suddetta norma antielusiva, ove lo stesso reddito risultasse inferiore al "*reddito minimo* delle società non operative" e, congiuntamente, nei due precedenti periodi d'imposta (2009 e 2010) la società abbia presentato dichiarazioni in perdita fiscale.
Inoltre, la normativa in esame dispone che per la determinazione dell'acconto relativo al primo anno di applicazione della norma (2012) si dovrà procedere al "ricalcolo" dell'imposta di riferimento, determinandone l'ammontare tenendo conto delle nuove disposizioni di legge.



Esclusioni
Per espressa previsione normativa, la presenza di una causa di non applicazione della normativa delle *"società non operative"* continua a valere per tutti i soggetti, a prescindere da quale sia la causa di innesco per l'applicazione della normativa sul *reddito minimo* e, quindi, anche al verificarsi delle "nuove" fattispecie contemplate dalla "manovra di Ferragosto". I soggetti esclusi dalla disciplina delle *"società di comodo"* possono essere raggruppati "per comodità" espositiva (scusate il gioco di parole...) in tre categorie:

1) i soggetti che non vengono espressamente richiamati dalla legge, quali ad esempio, le società semplici (che, peraltro, non sono assoggettate alle disposizioni del reddito d'impresa), le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato, le società consortili, le società e gli enti non residenti prive di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (tuttavia, la disciplina si applica nei confronti dei soggetti formalmente domiciliati all'estero che, pur privi di stabile organizzazione, siano da considerare fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di "estero vestizione" ex art. 73, comma 5-bis del Tuir);
2) i soggetti esclusi direttamente dalla norma. Trattasi delle società che si trovano nel primo periodo d'imposta, di quelle che hanno un numero di soci non inferiore a 50, delle società quotate, di quelle controllate da soggetti quotati, delle controllanti delle quotate, di quelle che si trovano in amministrazione controllata o straordinaria, delle società fallite o in concordato preventivo, delle partecipate da enti pubblici per almeno il 20%, di quelle che hanno un valore della produzione (voci da A.1 ad A.5 del Conto Economico) superiore al totale attivo dello Stato Patrimoniale (Bilancio UE), delle società che nei due precedenti esercizi e in quello in corso hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 (in quest'ultimo caso l'Agenzia ha chiarito che il numero minimo dei dipendenti richiesto dalla norma deve sussistere per

tutti i giorni compresi nell'arco temporale di osservazione e che, tra i dipendenti, rientrano i lavoratori subordinati a tempo determinato e indeterminato, mentre sono esclusi i soggetti che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente come i collaboratori a progetto e gli amministratori), delle società congrue e coerenti agli studi di settore (e non ai parametri!!) e, infine, delle società che per la particolare attività svolta, hanno l'obbligo di costituirsi sotto forma di *società di capitali* (quali, a titolo esemplificativo, i Centri di Assistenza Fiscale - C.A.F.);

3) soggetti che presentano situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi per superare il *test di operatività* (ad esempio, società in liquidazione giudiziale, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, società i cui immobili sono concessi in locazione a enti pubblici o locati a canone vincolato).

Peraltro, è opportuno evidenziare che qualora non ricorra alcuna delle ipotesi di esclusione automatica sopra illustrate, le società considerate *"non operative"* (anche per effetto di perdite fiscali ripetute) possono richiedere alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente la disapplicazione della disciplina in esame presentando apposita *"istanza di interpello preventivo disapplicativo"* (da inviare in plico raccomandato con ricevuta di ritorno o consegnato a mano all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate). In particolare, trattasi di un'istanza finalizzata a dimostrare la presenza di particolari oggettive situazioni di fatto che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi nonché del *reddito minimo*, ovvero che hanno determinato la perdita fiscale, al fine di richiedere la disapplicazione della normativa in esame. Nel caso in cui la richiesta venga accolta, il soggetto non sarà considerato *"di comodo"*, mentre nel caso di diniego, il contribuente che non intenda adeguarsi in dichiarazione al "*reddito minimo*", potrà impugnare il successivo accertamento dell'Ufficio, non essendo invece ammesso, secondo l'Agenzia delle Entrate, il ricorso contro il provvedimento della Direzione Regionale (anche se, a tale riguardo, non esiste un uniforme orientamento giurisprudenziale).

Vincoli sulla disponibilità del credito I.V.A.

Le società che rientrano nella fattispecie delle *"società non operative"* oltre a dover determinare le imposte sulla base di un reddito non inferiore al minimo presunto e determinare, qualora trattasi di *società di capitali*, l'Ires con aliquota del 38%, subiscono pregiudizievoli ripercussioni in merito all'utilizzo del credito I.V.A.. In particolare si verifica che:

- il credito I.V.A. risultante dalla relativa dichiarazione non è ammesso a rimborso, non può costituire oggetto di "compensazione orizzontale" con tributi di altro tipo ovvero di cessione a terzi (è, invece, possibile la "compensazione verticale", ovvero l'utilizzo del credito a diminuzione di debiti di I.V.A.);
- qualora la situazione di "non operatività" si protragga per tre periodi d'imposta consecutivi il credito I.V.A. risultante dalla dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'I.V.A. a debito relativa ai periodi d'imposta successivi. In altre parole, quando una società risulta *"non operativa"* per tre periodi d'imposta, il credito I.V.A. che emerge dalla dichiarazione è definitivamente "perso"[2].

Considerazioni conclusive

Il quadro economico generale negativo e la contrazione dei fatturati causata dal rallentamento dell'attività industriale e commerciale, complicano notevolmente la vita fiscale delle società rischiando di mettere in "fuorigioco" realtà imprenditoriali che nulla hanno a che vedere con le *"società di comodo"*.

In effetti, considerando l'attuale periodo di crisi in cui versano molte imprese, non è infrequente riscontrare che le stesse siano in perdita, è ciò non in conseguenza di comportamenti e fenomeni da ritenersi elusivi bensì per cause di natura unicamente congiunturale.

Peraltro, in conseguenza delle novità introdotte, le società che verranno considerate "di comodo" per effetto del protrarsi delle perdite fiscali per tre esercizi consecutivi, rischiano di trovarsi in una situazione addirittura paradossale: poiché l'effetto negativo si manifesta non negli esercizi nei quali il soggetto dichiara le perdite fiscali, bensì nel periodo d'imposta successivo, potrebbe verificarsi che, in codesto quarto periodo d'imposta, nonostante la società ritorni in utile (che, peraltro, potrebbe anche essere consistente!!!) e nonostante superi il *"test di operatività"*, la stessa risulti

2. *Dovrà essere chiarito se la "perdita" del credito I.V.A. riguarda soltanto le società che non superano il "test di operatività" basato sui ricavi o si estende anche alla nuova fattispecie delle società in perdita sistematica.*

ugualmente soggetta alla penalizzante disciplina delle *"società di comodo"* con conseguente applicazione dell'aliquota Ires del 38% sul reddito conseguito (che, del resto, potrebbe anche essere superiore a quello presunto).

In particolare, tra i contribuenti che dovranno porre maggiore attenzione alle novità introdotte dalla normativa di cui trattasi figurano le società immobiliari di gestione che, pur incassando canoni congrui rispetto al costo dei beni immobili, chiudono ripetutamente in perdita per effetto di elevati oneri deducibili (interessi passivi, canoni di leasing, ecc...), a volte generati dalla particolare struttura finanziaria adottata.

Inoltre, vi sono le imprese con un processo produttivo che dura alcuni anni (quali, ad esempio, le imprese di costruzione immobiliare i cui ricavi si realizzano solo al momento del rogito), i cui bilanci, in assenza di ricavi, chiudono inevitabilmente in perdita per il fatto che non tutti i costi possono essere capitalizzati nelle rimanenze (spese generali).

A rischio *"società non operativa"* vi sono anche molte società industriali e commerciali di media e piccola dimensione 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 con gli studi di settore non potendo, pertanto, neppure utilizzare la relativa causa di esclusione.

Basti pensare, infine, ad una società che, in fase di start up, ha subito risultati economici scadenti, la quale si troverebbe a pagare gli effetti proprio nell'anno in cui incomincia a conseguire risultati soddisfacenti, con una penalizzazione senza precedenti (Ires al 38%).

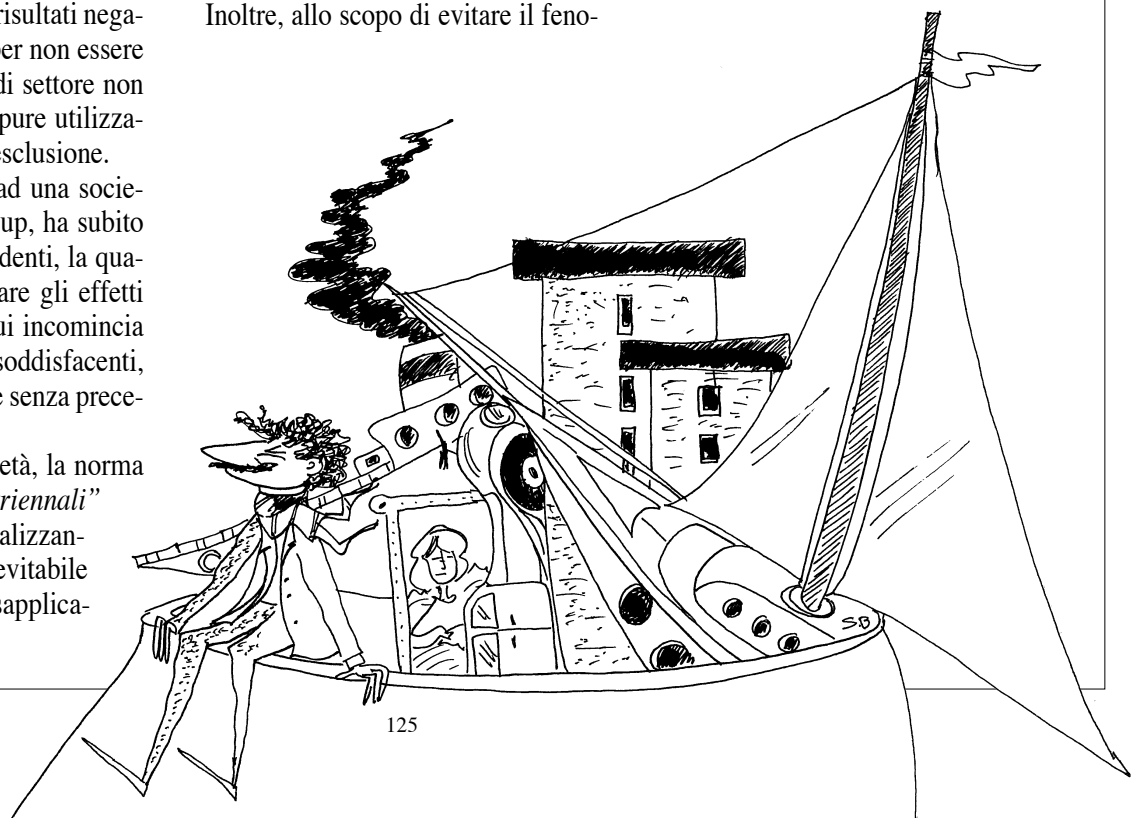
Quindi, per molte società, la norma delle *"perdite fiscali triennali"* sarà estremamente penalizzante e genererà una inevitabile corsa agli interpelli disapplicativi e, tutto ciò, in un contesto economico nazionale che già crea non pochi problemi e preoccupazioni agli imprenditori.

Pertanto, è auspicabile che il Legislatore ripensi agli effetti dirompenti e discorsivi che codesto "accanimento terapeutico" è in grado di generare nei confronti del già "malato" sistema economico nazionale.

La crisi economica in atto, la concorrenza dei Paesi emergenti, il calo dei consumi, le difficoltà nell'ottenere risorse finanziarie sono solo alcuni dei fattori con i quali gli imprenditori devono, quotidianamente, combattere e difendersi per evitare, in molti casi, il tracollo delle proprie aziende. Molti di essi, peraltro, in questi ultimi anni, hanno cessato la propria attività imprenditoriale in quanto demotivati, stanchi e sfiduciati, generando conseguenti effetti dirompenti per l'occupazione ed il benessere economico nazionale.

Pertanto, il rischio che dette norme possano aggravare ulteriormente la situazione è tangibile in quanto gli imprenditori si troverebbero ad essere ulteriormente incentivati a cessare prematuramente l'esercizio delle proprie attività imprenditoriali deprimendo ulteriormente il quadro economico generale già ampiamente vessato.

Inoltre, allo scopo di evitare il fenomeno del ricorso "di massa" all'interpello disapplicativo che rischierebbe di paralizzare ulteriormente gli Uffici delle Direzioni Regionali, è auspicabile che il Legislatore individui ulteriori cause di disapplicazione automatica della disciplina di cui trattasi, senza necessità di presentazione di detta istanza di interpello (ad esempio, attraverso l'introduzione di una causa automatica di esclusione per le società che si trovano in perdita fiscale generata da situazioni e/o ragioni specificatamente individuate, quali, a titolo esemplificativo, le insussistenze passive generate dalla inesigibilità dei crediti commerciali verso la clientela).

Infine, sarebbe stato auspicabile che la nuova "stretta" sulle *"società di comodo"* fosse stata accompagnata, come già successo in passato, da provvedimenti che consentano di procedere allo scioglimento agevolato delle società che versano in situazioni di "non operatività fiscale" consentendo l'intestazione dei beni sociali direttamente in capo ai soci senza le forti penalizzazioni in termini di oneri tributari che l'assegnazione normalmente comporta.

Alberto Beltrami
Dottore Commercialista