

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

PIAZZA DELLA VITTORIA, 8/20  
16121 GENOVA  
TEL: 010 553241 – FAX: 010 5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it  
C. F. E. P. IVA: 03022160109

Genova, 18 ottobre 2011

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 20/2011

**Oggetto: DL 13.08.2011 n. 138 – Novità in materia di società non operative**

## **Premessa**

Il D.L. 13.8.2011 n. 138 (c.d. “manovra di Ferragosto”), convertito nella L. 14.9.2011 n. 148, tra le altre novità, ha anche modificato la disciplina delle società non operative (c.d. “società di comodo”), prevedendo dal 2012:

- l’innalzamento al 38% dell’aliquota IRES per le società che risultano 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 società 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).

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Dallo status di società non operativa conseguono:

- 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:

- 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 convertito 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%.

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

## **Ambito soggettivo**

Più precisamente, la nuova aliquota è dovuta:

- 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);
- 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, 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).

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

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 del DL 138/2011 convertito, si considerano non operative le società:

- che presentano dichiarazioni fiscali in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi;
- che, nello stesso arco temporale triennale, sono per 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.

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 DL 138/2011 convertito, 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 rileva la 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 essa sia una società di capitali, sia che essa sia una società di persone;
- se è una società di capitali, 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).

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

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.

\* \* \* \*

**Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.**

**Studio Tributario Societario**