



Società non operative: novità introdotte dal decreto “Semplificazioni”

L'articolo 18 del decreto “Semplificazioni” ha ampliato il periodo di osservazione per l'applicazione delle disposizioni sulle società in perdita sistematica.

*a cura di Stefano Mocarrelli, Dottore Commercialista - Revisore Contabile**

L'articolo 18 del Decreto Legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, pubblicato sulla G.U. n. 277 del 28 novembre 2014, ha modificato alcune disposizioni in merito alla disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

Le novità introdotte dal predetto decreto ampliano da 3 a 5 esercizi il periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, ferme restando le altre condizioni. Di conseguenza, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è costituito da cinque periodi di imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro periodi in perdita e uno con reddito imponibile inferiore al cosiddetto reddito minimo.

Sul tema si segnala che la necessità di riformare le disposizioni in materia di società in perdita sistematica è diventata di estrema attualità soprattutto alla luce della perdurante crisi economi-

ca. In questi ultimi anni, infatti, poiché il rischio che le società rispondessero ai requisiti richiesti dalla predetta normativa è notevolmente aumentato, da più parti si è provveduto a rappresentare tale eventualità nelle sedi opportune affinché fosse modificata la legislazione in materia.

A seguito dell'approvazione dell'articolo 18 del decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014), tali richieste hanno trovato il giusto accoglimento.

LA DISCIPLINA IN GENERALE SULLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Come è noto, l'articolo 30, della legge n. 724 del 23 dicembre 1994, ha introdotto un particolare regime fiscale per le società commerciali che si “presumono” non operative, in quanto costituite non per l'effettivo esercizio di attività d'impresa, ma per il mero godimento di beni.

Le suddette disposizioni prevedono l'obbligo per le società (di capitali e di persone, anche non

residenti, con stabile organizzazione in Italia) di effettuare un test di operatività fondato sulla situazione patrimoniale.

La società, infatti, è considerata “non operativa” quando non supera il test di operatività, che si basa su un raffronto tra componenti positivi effettivi di reddito e i ricavi presunti calcolati sulla base di appositi coefficienti applicati a determinati asset.

I componenti positivi effettivi sono costituiti dai ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico, assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

I valori dei componenti positivi effettivi devono essere confrontati con i ricavi presunti, ottenuti dalla somma degli importi che risultano applicando determinati coefficienti di redditività ai valori di alcune attività patrimoniali risultanti dal bilancio o dalle scritture contabili (per maggiori dettagli sulle voci di bilancio, si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E/2007).

La società risultante “non operati-

va”, dopo l'applicazione del test, non può dichiarare una perdita di esercizio. Infatti, si presume che la società produca un reddito minimo positivo, determinato forfetariamente in misura non inferiore a quello calcolato in funzione di alcune componenti patrimoniali. L'Amministrazione può, tuttavia, accertare un reddito superiore a quello minimo. Il reddito minimo come sopra determinato costituisce la base imponibile minima ai fini delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF), la aliquota fiscale IRES verrà applicata con la maggiorazione del 10,50%. Ai fini IRAP il reddito minimo deve essere aumentato delle retribuzioni e compensi (per il personale dipendente, per i collaboratori coordinati e continuativi, per le prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente) e degli interessi passivi.

Se la società risulta essere “non operativa”, si producono i seguenti ulteriori effetti:

- le perdite di esercizi precedenti possono essere utilizzate solo parzialmente, in diminuzione della parte di reddito eccedente



quello minimo (articolo 30, c.3, L. 724/94);

- limitazione all'utilizzo del credito IVA (articolo 30, c.4, L. 724/94): impossibilità di chiedere il credito IVA a rimborso, o utilizzare il credito in compensazione orizzontale. Perdita del credito IVA dopo 3 periodi d'imposta di comodo.

L'articolo 30 della legge citata prevede alcune cause di esclusione, espressamente elencate dal legislatore. In particolare vi sono cause di esclusione di tipo soggettivo, da verificare nel periodo 2014, e sono comuni per tutte le società di comodo (provvedimento 11.06.2012) e situazioni oggettive di disapplicazione automatica. Tali situazioni devono

ciò, ha stabilito che le imprese in forma societaria (sia di capitali che di persone) che evidenziano una perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, pur non ricorrendone i presupposti, sono considerate non operative a decorrere dal successivo 4° periodo d'imposta ai fini della disciplina delle società di comodo (art. 30 L. 724/94).

In sostanza, a prescindere dal test di operatività (cioè, applicazione delle percentuali ai singoli valori di bilancio per attestare se la società è o no operativa), per applicare la normativa sulla società di comodo è sufficiente aver conseguito:

- la perdita per tre periodi d'imposta;
- la perdita per due periodi d'imposta e reddito dichiarato infe-

con reddito imponibile inferiore al cosiddetto reddito minimo.

A seguito della predetta modifica, quindi, le società che rispondono ai predetti requisiti sono considerate non operative a decorrere dal successivo sesto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti della disciplina sulle società di comodo (art. 30, comma 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Le predette novità si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto (2014).

Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina sulle società in perdita sistematica troverà applicazione per il periodo d'imposta 2014, solo qualora il medesimo

APPLICAZIONE DISCIPLINA SOCIETÀ DI COMODO

Ante modifica	Post modifica
Perdita per 3 periodi di imposta consecutivi	Perdita per 5 periodi di imposta consecutivi
Due dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una terza con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto	Quattro dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una quinta con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto
Società non operativa dal quarto periodo successivo	Società non operativa dal sesto periodo successivo

operare in almeno un periodo di osservazione per le società in perdita sistematica, mentre nel periodo di riferimento (2014) per le società che non superano il test di operatività (Provvedimento 14.02.2008).

È prevista la possibilità di richiedere all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione della disciplina in esame con il c.d. interpello ex articolo 37-bis comma 8 del DPR n. 600/73, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

LE DISPOSIZIONI ANTE MODIFICA SULLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

Il successivo decreto legge n. 13 agosto 2011, n. 138, convertito in legge 14 settembre 2011, n. 148, pubb. su G.U. n. 216 del 16 settembre 2011, all'articolo 2, commi da 36 decies a 36 duode-

cius, ha stabilito che le imprese in forma societaria (sia di capitali che di persone) che evidenziano una perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, pur non ricorrendone i presupposti, sono considerate non operative a decorrere dal successivo 4° periodo d'imposta ai fini della disciplina delle società di comodo (art. 30 L. 724/94).

LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Le nuove norme contenute nell'articolo 18 del decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, modificano la previgente disciplina di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecimes del D.L. n. 138/2011, convertito in Legge n. 148/2011, e ampliano da 3 a 5 esercizi il periodo di osservazione ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulle società in perdita sistematica, ferme restando le altre condizioni.

Di conseguenza, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è costituito da cinque periodi di imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro periodi in perdita e uno

soggetto abbia conseguito:

- perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia, per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013);
- ovvero sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo (2011).

**Studio Mocarrelli, viale Verdi 88/B, Merate (LC), Tel. +39-5982029, Fax +39-5984636, studiomocarrelli@mail.com. Studio Mocarrelli è a disposizione dei lettori per approfondimenti in merito agli argomenti della rubrica e a problematiche di natura fiscale o societaria in generale*