

Circolare n. 9 del 14 novembre 2011

Manovra di Ferragosto1
Società di comodo e Società Cooperative

Premessa

Il Decreto Legge n. 138 del 13 agosto 2011 (di seguito "Manovra di Ferragosto" o "Manovra"), convertito nella Legge n. 148 del 14 settembre 2011, ha introdotto nuove misure contro la crisi finanziaria, finalizzate a favorire la stabilizzazione dei conti pubblici nel biennio 2012 - 2013.

Con la presente circolare si intende fornire una prima informativa sulle principali modifiche intervenute, in materia di Società di comodo e Società Cooperative.

Con le successive circolari, verranno, poi, affrontate le numerose altre tematiche aperte dalla Manovra in materia di:

1. trattamento fiscale dei beni utilizzati dai soci
2. responsabilità penale d'impresa
3. tassazione delle rendite finanziarie
4. interventi residuali

Indice

1. Società di comodo
 - 1.1 ambito soggettivo
 - 1.2 ambito oggettivo
 - 1.3 maggiorazione dell'aliquota Ires
 - 1.4 perdita reiterata per tre esercizi
 - 1.5 conseguenze della non operatività ai fini Irap ed IVA

2. Società Cooperative

2.1 incremento della percentuale di tassazione degli utili netti

2.2 tassazione degli utili destinati a riserva minima obbligatoria

1. Società di comodo

La Manovra di Ferragosto modifica in maniera più stringente, il quadro normativo delle cosiddette "Società di Comodo", ovvero quei soggetti giuridici fortemente patrimonializzati rispetto al reddito generato, costituiti, secondo il Legislatore, esclusivamente per fini elusivi.

La disciplina delle Società di Comodo, è stata negli ultimi anni al centro di un acceso dibattito, tanto che, più volte il Legislatore è intervenuto, talvolta inasprendone in contenuto (D.L. n. 223/06, e Legge Finanziaria per il 2007), talvolta calmierandone gli effetti (Legge Finanziaria 2008) ¹.

La Manovra di Ferragosto ha disposto che le Società di Comodo costituite in forma di società di capitali (o di persone partecipate da società di capitali), subiscano la maggiorazione dell'aliquota Ires di dieci punti e mezzo percentuali, determinando un aumento dall'aliquota di riferimento dal 27,5 al 38 per cento.

Tale aliquota maggiorata va applicata sia al reddito dei soggetti Ires che non superano il test di operatività (dal raffronto tra ricavi presunti ed effettivi), sia alla quota di reddito prodotta da società di persone non operative, imputato per trasparenza ai soci soggetti Ires.

Infine, la Manovra introduce una presunzione di non operatività per tutte le società che presentano dichiarazioni fiscali in perdita per tre anni d'imposta consecutivi.

Tali disposizioni saranno operative a partire da gennaio 2012 (considerando di base il triennio 2009-2011).

1.1 Ambito soggettivo

La normativa relativa alle Società di Comodo trova applicazione nei confronti delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

¹ Per maggiori approfondimenti sui citati interventi normativi si rimanda alle nostre Circolari Studio nn. 5/2007 e 6/2008.

Ne restano, invece esclusi ex lege i seguenti soggetti:

- 1) soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2) soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- 3) società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4) società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5) società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 7) società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8) società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9) società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10) società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- 11) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha inserito, inoltre, con Provvedimento del 14/02/2008, nuove cause automatiche di esclusione dalla disciplina in oggetto, ed in particolare in favore di:

- i. società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo alla messa in liquidazione. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con

riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni;

- ii. società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;
- iii. società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria;
- iv. società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;
- v. società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;
- vi. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

1.2 Ambito oggettivo

Al fine di verificare che il livello dei ricavi di una società si attesti al di sopra della soglia minima per essere considerata operativa, è necessario confrontare i Ricavi Effettivi Medi conseguiti nel periodo d'imposta in esame e nei due precedenti, con i Ricavi Figurativi

Medi, ottenuti applicando determinate percentuali a talune categorie di beni di seguito evidenziati:

Tabella 1: Determinazione dei Ricavi Figurativi Medi

Voci di riferimento	Percentuale	Percentuale in comuni con meno 1.000 ab.
Azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli simili, quote di società di persone, anche se classificate come immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti	2,00%	2,00%
Immobili e navi anche in leasing	6,00%	1,00%
Immobili A/10 uso ufficio anche in leasing	5%	1,00%
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due esercizi precedenti	4%	1,00%
Altre immobilizzazioni	15%	15%

I soggetti che dichiarano ricavi, incrementi delle rimanenze e altri proventi, esclusi quelli straordinari inferiori a ricavi minimi sono considerati non operativi e devono dichiarare il reddito minimo, determinato applicando agli aggregati dell'attivo patrimoniale le seguenti percentuali:

Tabella 2: Determinazione del Reddito Minimo

Voci di riferimento	Percentuale	Percentuale in comuni con meno 1.000 ab.
Azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli simili, quote di società di persone, anche se classificate come immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti	1,50%	1,50%
Immobili e navi anche in leasing	4,75%	0,90%

Immobili A/10 uso ufficio anche in leasing	4%	0,90%
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due esercizi precedenti	3%	0,90%
Altre immobilizzazioni	12%	12%

Nel caso in cui sussistano oggettive condizioni che abbiano impedito il raggiungimento della soglia minima di ricavi, i contribuenti non operativi, possono dimostrare all'Amministrazione finanziaria l'assenza di intenti elusivi, presentando un interpello preventivo alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di competenza (ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973) almeno 90 giorni prima della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di "non operatività".

La Sentenza della Corte di Cassazione n. 8663 del 2011 ha stabilito che il provvedimento del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate che contiene il diniego della disapplicazione è da considerare alla stregua di un provvedimento di diniego di un'agevolazione e risulta, quindi, autonomamente impugnabile dinanzi agli organi del contenzioso tributario.

La mancata impugnazione del diniego preclude la possibilità di far valere la sussistenza dei presupposti in sede di ricorso avverso il successivo atto di accertamento.

1.3 Maggiorazione dell'aliquota Ires

Fermo restando il quadro normativo sopra delineato, la principale novità apportata dalla Manovra, come anticipato in premessa, attiene la maggiorazione dell'Ires dovuta dalle società non operative che passa dal 27,5% al 38%.

Tale inasprimento riguarda l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 75, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e pertanto non investe in alcun modo le società di persone, che escono indenni dalle modifiche normative.

C'è da dire, tuttavia, che tale disparità è dovuta al fatto che le società di persone di comodo imputano il reddito per trasparenza ai soci, che, applicando l'Irpef progressiva, possono tassare tali redditi anche con l'aliquota del 43%, mentre la tassazione fissa al 27,5% dell'Ires avrebbe potuto comportare un prelievo troppo esiguo per società ritenute responsabili di manovre di sottrazione di imponibile al Fisco.

La Manovra di Ferragosto, prevede che la medesima aliquota maggiorata del 38% si applica non solo sul reddito minimo autonomamente prodotto dalla società non operativa, ma anche a quello indirettamente prodotto, in caso di partecipazione in società di persone di comodo, in caso di opzione per la tassazione di gruppo o per la tassazione in trasparenza.

La Manovra prevede esplicitamente che in caso di partecipazione da parte di società di capitali, in società di persone non operativa, l'aggravio debba riguardare il reddito di comodo imputato per trasparenza, che confluisce nel reddito d'impresa della società di capitali partecipante, ancorché quest'ultima non sia di per sé società non operativa ma solo partecipante a società non operativa.

La maggiorazione si estende anche al caso di consolidato fiscale nazionale ex art. 117 e ss. del TUIR. Per effetto delle disposizioni in commento, anche il reddito della società non operativa consolidata, subisce un prelievo maggiorato di 10,5% punti percentuali, che dovrà liquidare in modo autonomo rispetto alle imposte della Fiscal Unit.

Pertanto la liquidazione della consolidante avverrà alla normale aliquota Ires del 27,5%.

La maggiorazione in argomento, va applicata anche nel caso di opzione per la tassazione in trasparenza, qualora la partecipata o la partecipante risulti non operativa.

Nel caso in cui società di comodo sia la partecipata, quest'ultima liquida e versa il 10,5% sul reddito ed attribuisce alle partecipanti un reddito che viene trattato normalmente dai partecipanti.

Quando società di comodo è la partecipante, che detiene anche una partecipazione in una società operativa, si ha la disapplicazione parziale delle norme in materia di società non operative, nel senso che la partecipazione, avendo riguardo ad una società operativa, non viene considerata nel test di operatività.

1.4 Perdita reiterata per tre esercizi

La seconda innovazione nella materia delle società di comodo, è l'introduzione di una presunzione assoluta di non operatività, nel caso in cui, a prescindere dal test, una società abbia conseguito una perdita fiscale per tre esercizi consecutivi.

Dall'esercizio successivo al triennio in perdita, essa diviene società di comodo.

La norma non distingue tra società di capitale e società di persone, per cui tutte le tipologie di contribuenti potenzialmente interessati alla normativa sulle società di comodo

sono assoggettabili a questa disposizione• ne consegue, altresì, che ne sono escluse le società cooperative mentre vi rientrano gli enti non residenti con stabile organizzazione.

Lo status di società di comodo derivante dalla perdita reiterata è fattispecie autonoma nel controllo dello stato di operatività• in altri termini una società potrebbe essere perfettamente operativa alla luce dell'applicazione dei parametri previsti dall'art. 30, L. 724/1994, ma in presenza di perdite reiterate per almeno tre esercizi essa sarà considerata di comodo con tutte le conseguenze del caso.

Si precisa che lo status di società di comodo scatta anche se nel triennio precedente vi sono due periodi in perdita ed uno con un reddito inferiore al reddito minimo, ottenuto applicando i coefficienti prestabiliti alle poste dell'attivo patrimoniale. Alla società, quindi, non basta realizzare reddito per un anno all'interno dei tre monitorati, ma occorre che questo reddito non sia di comodo; inoltre occorre specificare che il periodo d'imposta con utile non congruo potrebbe essere collocato in una posizione qualunque del triennio, non necessariamente nell'ultimo anno.

Quanto alle cause di disapplicazione di questa particolare tipologia di non operatività, restano applicabili quelle sopra richiamate, ma con talune osservazioni, riportate dalla Circolare n. 25 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Irdcec).

In particolare, secondo l'Irdcec, l'esistenza di una causa di esclusione in uno dei tre periodi d'imposta, non dovrebbe interrompere la successione delle dichiarazioni in perdita che comportano la non operatività delle società.

A parere dell'Istituto, infatti, la presenza di una causa di esclusione o di disapplicazione assume rilievo solo con riguardo al periodo d'imposta nel quale si verifica il presupposto per l'esclusione (ad esempio 2012), e non in relazione alla verifica del presupposto relativo al triennio precedente (ad esempio 2009-2011).

In altre parole, se nel triennio di osservazione, si verifica una causa di esclusione dalla disciplina, la società sarà considerata comunque di comodo, qualora in nei tre periodi d'imposta essa dichiara una perdita fiscale.

L'Irdcec, sottolinea, inoltre, che le società in perdita sistematica possono presentare comunque istanza di interpello alla Direzione Regionale delle Entrate, esponendo, non già le oggettive situazioni che abbiano determinato il mancato superamento del test (in quanto la qualificazione di società di comodo prescinde, in questo caso, da detta circostanza), bensì l'economicità del comportamento imprenditoriale da valutare tenendo conto della complessiva situazione contrattuale ed aziendale, nonché la presenza di condizioni particolari che potrebbero aver causato il conseguimento di risultati negativi.

A tal proposito, si rende necessario un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che integri la casistica delle disapplicazioni.

L'ultima considerazione, riguarda, infine, la contraddizione in termini che si verifica tra la presunzione di non operatività a carico delle società in perdita sistematica, e le previsioni del riporto pieno ed illimitato delle perdite d'impresa conseguite nei primi tre periodi d'imposta.

Se, da un lato, si considerano fisiologiche, le perdite conseguite in fase di start up, dall'altro, una società che nei primi tre esercizi risulta in perdita, risulterà, poi, di comodo, sulla base delle previsioni della Manovra. Anche a tal proposito, sembra evidente la necessità di un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Come accennato, le nuove disposizioni si applicano al periodo d'imposta successivo a quello di approvazione del decreto, quindi, nel caso di società con periodo d'imposta coincidente con anno solare, a far data dal 2012.

Tuttavia nella determinazione degli acconti dovuti per il 2012 sarà necessario applicare anticipatamente le disposizioni in oggetto. In particolare, si assume quale imposta del periodo precedente, quella che sarebbe stata applicata se la Manovra fosse già in vigore nel 2011.

1.5 Conseguenze della non operatività

Diretta conseguenza dello "status" di società di comodo, oltre all'obbligo di adeguarsi al reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi nelle misure sopra descritte, è la perdita delle perdite fiscali conseguite nell'esercizio di non operatività.

Per di più, ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, il comma 4 dell'art. 30 della Legge n° 724/1994 prevede che:

- il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ammesso a rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs 9 Luglio 1997, n°241 o di cessione a terzi;
- qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o ente risulti non operativo, il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi, e di fatto si perde.

Il “congelamento” triennale riguarda l’intero ammontare del credito Iva quale risulta dalla dichiarazione annuale presentata da un soggetto non operativo a prescindere al periodo nel corso del quale tale credito si è originato.

Infine, la Legge Finanziaria per il 2007 (L. 296/2006) ha introdotto l’obbligo di assoggettamento del reddito minimo imponibile, oltre che alle imposte sui redditi, anche all’Imposta Regionale per le Attività Produttive.

Ai fini Irap, il reddito minimo presunto calcolato secondo le modalità sopra esposte, deve essere aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per i lavoratori dipendenti;
- dei compensi spettanti ai collaboratori ed ai lavoratori autonomi occasionali;
- degli interessi passivi.

2. Società Cooperative

2.1 Incremento della percentuale di tassazione degli utili netti

La Manovra di Ferragosto rivoluziona il quadro normativo tributario, relativo alle Società Cooperative, inasprendone il regime impositivo.

In particolare le novità riguardano, da un lato l’incremento della tassazione degli utili netti annuali, e dall’altro, la rilevanza reddituale della componente di utili netti destinati a riserva minima obbligatoria.

Il regime fiscale delle cooperative, disciplinato dalla Legge 904/77, già oggetto di numerosi interventi legislativi che si sono avvicinati², prevedeva che la base imponibile ai fini Ires, fosse calcolata in percentuale sugli utili netti conseguiti, ed in particolare:

- i. 20% degli utili netti per le cooperative agricole e della piccola pesca ed i loro consorzi a mutualità prevalente;
- ii. 30% degli utili netti per le cooperative a mutualità prevalente diverse dalle precedenti;

² Ad opera del D.L. 63/2002, della Legge 311/04 (Finanziaria 2005), ed infine del D.L.112/08.

- iii. 55% degli utili netti per le cooperative di consumo per le quali sussistano le condizioni di mutualità civilistica;
- iv. 70% degli utili netti per le cooperative a mutualità non prevalente, a condizione che la quota del 30% sia destinata ad una riserva indivisibile prevista nello statuto;
- v. nessuna agevolazione per le cooperative a mutualità non prevalente diverse da quelle precedenti;
- vi. detassazione totale per le cooperative sociali.

La Manovra di Ferragosto è intervenuta, modificando le percentuali di determinazione della base imponibile con riferimento alle cooperative di consumo, per le quali la percentuale di tassazione degli utili passa dal 55% al 65%, ed alle altre cooperative a mutualità prevalente, per le quali passa dal 30% al 40%.

L'incremento di tassazione colpisce, pertanto, le cooperative a mutualità prevalente, così come individuate dagli articoli 2512 e seguenti del codice civile, e non riguarda, per espressa previsione normativa, le cooperative agricole e della piccola pesca, le quali continueranno ad applicare la percentuale di tassazione minima, pari al 20% degli utili netti annuali (cfr articolo 1, comma 460, lettera a), legge 311 del 2004).

Le nuove percentuali, così come le precedenti, rappresentano delle quote minime di tassazione, nel senso che la restante parte di utile netto annuale potrà beneficiare dell'esclusione dal reddito imponibile prevista dall'articolo 12 della legge 904/1977 solo qualora sia destinata a riserva indivisibile.

2.2 Tassazione degli utili destinati a riserva minima obbligatoria

Accanto all'aumento delle percentuali di determinazione della base imponibile, la Manovra di Ferragosto introduce, una nuova tassazione, sulla quota di utili netti annuali destinati a riserva minima obbligatoria, pari al 10% di tale riserva.

La tassazione sugli utili destinati a riserva minima obbligatoria colpisce sia le cooperative a mutualità prevalente sia quelle per le quali non sono rinvenibili i criteri di prevalenza stabiliti dal codice civile.

Si ricorda, al riguardo, che in linea generale le cooperative devono destinare a riserva legale almeno il 30% degli utili netti annuali, così come stabilito dall'articolo 2545-quater del codice civile.

Per le banche di credito cooperativo, invece, la destinazione minima a riserva legale ammonta al 70% degli utili netti annuali (cfr articolo 37 del decreto legislativo n. 385 del 1993).

Volendo esemplificare gli interventi introdotti dalla Manovra, ai fini della determinazione della base imponibile Ires per le Società Cooperative, si ipotizzi una cooperativa di produzione e lavoro a mutualità prevalente con utile post Irap pari a 1.000 Euro.

All'atto pratico, le novità introdotte dalla Manovra comporteranno un incremento della base imponibile dal 30% al 43% degli utili netti annuali, come risulta evidente dall'esempio seguente: posto un utile netto annuale pari a 1.000, la tassazione sull'importo da destinare a riserva legale sarà pari a 30 (10% di 300) per la generalità delle cooperative, ovvero a 70 (10% di 700) per le banche di credito cooperativo.

Tabella 3: Calcolo della base imponibile (per la generalità delle cooperative) prima e dopo l'entrata in vigore della Manovra

	Regime previgente	Regime ex D.L. 138/2011
Utile post Irap (A)	1.000	1.000
Base tassabile utili netti (B)	300 (30%)	400 (40%)
Utili destinati a riserva minima obbligatoria tassati (C)	-	30 (10% x 30% di 1.000)
Base imponibile (E= B+C+D)	300	430
Quota non tassata	700	570
Ires (27,5% di E)	82	118

Le nuove percentuali di tassazione si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione. In altri termini, per una cooperativa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare la nuova disciplina sarà applicabile a partire dal periodo d'imposta 2012.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il 2012, si deve assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott.ssa Francesca Sanseverino
francescasanseverino@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.