

TELEFISCO 2013: SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA e BENI in GODIMENTO ai SOCI

Chiarimenti interpretativi sulle società in perdita sistematica e sui beni concessi in godimento ai soci forniti in occasione di Telefisco 2013 e poi confluiti nella C.M. 15 febbraio 2013, n. 1/E.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato cassazionista e dottore commercialista – titolare Studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA

In occasione di «Telefisco 2013» l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni importanti chiarimenti interpretativi in relazione alla tanto discussa disciplina delle società con perdite sistematiche. Le risposte rese ai contribuenti e alla stampa specializzata su svariati temi fiscali sono poi confluite nella C.M. 15 febbraio 2013, n. 1/E.

La disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30, L. 23 dicembre 1994, n. 724 è integrata da una presunzione di non operatività applicabile, tuttavia, soltanto a quelle società che dichiarino perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi, oppure che, nel corso del triennio di osservazione, dichiarino eccedenze tributarie negative per due esercizi e nel restante un reddito inferiore al minimo presunto ex art. 30, co. 3, L. 724/1994.

Nel corso del convegno «Telefisco 2013»,

l'Amministrazione finanziaria ha affrontato la questione concernente l'individuazione dell'esercizio a partire dal quale, per una società in perdita fiscale nel triennio 2009-2011, che non usufruisce di alcuna causa di esclusione o disapplicazione e che diventa dunque di comodo nell'esercizio 2012, scatti il blocco delle compensazioni Iva.

Appurato che, per le società non operative, le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale Iva a credito si riferiscono al credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è stato superato il test di operatività di cui al comma 1 dell'art. 30, per quelle in perdita sistematica, la circostanza che si siano verificati tre periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale concretizza il presupposto per applicare la disciplina delle società di comodo a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo. Le limitazioni all'utilizzo del credito Iva vanno, pertanto, riferite alla sola eccedenza inerente al periodo d'imposta in cui trova applicazio-

TELEFISCO 2013/1

ne la disciplina sulle società di comodo.

Con riguardo alla suddetta fattispecie, le limitazioni all'utilizzo del credito annuale Iva, disposte dall'art. 30, comma 4, primo periodo, opereranno, pertanto, in riferimento al credito annuale Iva emergente dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2012. Stabilita la decorrenza del blocco delle compensazioni Iva, le Entrate si sono poi occupate della corretta determinazione del risultato fiscale in ipotesi in cui un reddito dichiarato per un importo superiore al mini-

mo degli enti di comodo, venga poi compensato con perdite pregresse sino a ridurlo al di sotto di detta soglia. Considerato l'espresso rinvio al «reddito risultato dalla dichiarazione» contenuto nella norma in esame, l'Amministrazione finanziaria ha concluso che, per verificare se il reddito dichiarato sia inferiore al reddito minimo presunto ai fini del triennio di osservazione, il soggetto interessato dovrà semplicemente confrontare l'ammontare del reddito imponibile minimo con il reddito complessivo analiticamente determinato.

Caso n. 1

Con riferimento al prospettato caso di una società che, dopo due esercizi in perdita, consegua un reddito di € 1.000 ridotto ad € 200 a seguito dell'utilizzo di perdite provenienti da esercizi precedenti, la medesima società non è considerata in perdita fiscale ai fini della disciplina in esame per il periodo d'imposta 2011, poiché il suo reddito complessivo (€ 1.000) è superiore al reddito imponibile minimo (ipotizzato essere € 900). Per stabilire se il risultato superi o meno il minimo e se, di conseguenza, la società risulti eventualmente in perdita sistematica nel triennio di osservazione, è opportuno infatti attribuire rilevanza al solo importo lordo (€ 1.000) e non a quello netto (200).

L'Agenzia delle Entrate, sempre al fine di accertare l'esistenza di una perdita nel periodo di osservazione, si è anche occupata dell'im-

patto, sul risultato fiscale, dell'eventuale adeguamento al minimo per effetto dell'applicazione della normativa sugli enti di comodo.

Caso n. 2

A tal proposito, nel corso di Telefisco è stato delineato il caso di una società in perdita fiscale nel triennio 2009-2011, che nel 2012 consegue un'ulteriore perdita, ma dichiara un reddito pari al minimo delle società di comodo. Ci si chiedeva in particolare se, per il nuovo periodo di osservazione valido per l'esercizio 2013 (triennio 2010-2012), il reddito del periodo d'imposta 2012 dovesse essere considerato perdita o reddito non inferiore al minimo.

Analogamente a quanto visto in caso di adeguamento al reddito minimo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, ai fini della verifica dell'esistenza di una perdita fiscale nel periodo di osservazione, il reddito adeguato al minimo per effetto dell'applicazione della normativa sugli enti di comodo non assume alcuna rilevanza, dovendo il soggetto interessato fare esclusivo riferimento al reddito imponibile complessivo analiticamente determinato. Tale conclusione trova fondamento nel comma 36-decies, art. 2, D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14 settembre

2011, n. 148 [CFF 6242], il quale individua come presupposti per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica la presenza di «dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta». A decorrere dal successivo quarto anno, i soggetti interessati sono considerati come non operativi e devono, conseguentemente, dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto. Con riferimento all'esempio sopra riportato, essendo il 2010, 2011 e 2012 in perdita fiscale, la società sarà considerata in perdita sistematica per il successivo esercizio 2012, a prescindere

dal proprio risultato di periodo. In quest'ultimo anno, dovrà pertanto indicare in dichiarazione un reddito almeno pari a quello minimo presunto di cui all'art. 30, co. 3, L. 724/1994. Ne deriva che, per verificare l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per l'esercizio 2013, la medesima società dovrà prendere in considerazione i risultati del triennio di osservazione costituito dai periodi di imposta 2010, 2011 e 2012. A tal fine, per il 2012, rileverà il risultato di periodo analiticamente determinato. Pertanto, essendo il 2010, 2011 e 2012 in perdita fiscale, per il 2013 la società sarà considerata in perdita sistematica, a nulla rilevando che questa abbia dichiarato un reddito minimo presunto. Con riguardo, infine, alle società in perdita sistematica che detengono partecipazioni immobilizzate in società indicate nella lett. d), n. 1, 2 e 3, del provvedimento direttoriale 11 giugno 2012 (società non in perdita sistematica o esonerate dalla norma, oppure società collegate di *black-list*), ma che non sono in grado di utilizzare la causa di disapplicazione ivi prevista (perché svolgono attività diverse da quelle strettamente funzionali alle partecipazioni), non era chiaro se queste potessero, nel calcolo del reddito minimo previsto dall'art. 30, L. 724/1994, non considerare il valore di tali partecipazioni, analogamente a quanto stabilito per le *holding* non operative dalla lett. c) del provvedimento direttoriale 14 febbraio 2008 e della C.M. 9/E/2008.

In occasione di «Telefisco 2013», l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che la causa di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica non opera in modo parziale, diversamente da quanto previsto dall'analoga causa di disapplicazione delle società non operative di cui alla lett. e), par. 1 del provvedimento datato 14 febbraio 2008, in cui si legge espressamente che «(...) la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni». Come si evince dalla lett. d), par.

1, provvedimento 11 giugno 2012, la causa di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica implica, infatti, un giudizio di prevalenza che è incompatibile con una disapplicazione parziale della disciplina in esame. Il soggetto interessato potrà, pertanto, disapplicare *in toto* la disciplina delle società in perdita sistematica qualora il valore economico delle proprie partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, riconducibile alle società indicate ai nn. 1, 2 e 3 della citata lett. d), sia prevalente rispetto al valore economico di tutte le partecipazioni di cui dispone.

BENI in GODIMENTO ai SOCI

Nel corso del convegno «Telefisco 2013», l'Agenzia delle Entrate ha anche affrontato il tema della concessione di beni in godimento ai soci, in relazione all'introduzione, ad opera del D.L. 138/2011, lett. h-ter), co. 1, art. 67, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5167].

L'art. 2, co. 36-terdecies del succitato decreto legge, dispone che l'utilizzo, da parte dei soci o di familiari dell'imprenditore, di beni dell'impresa a titolo gratuito o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore di mercato, comporta, in capo ai concedenti, l'assoluta indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi in uso e, per gli utilizzatori, l'imponibilità, quale reddito diverso dell'importo risultante dalla differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento ed il corrispettivo annuo. Sul punto, si segnala, innanzitutto, come il prossimo 2 aprile scada il termine concesso alle società per comunicare all'Agenzia delle Entrate, con due distinti modelli per il 2011 e 2012, i nominativi degli utilizzatori, le tipologie dei beni in uso e gli eventuali finanziamenti dei soci. La disposizione in esame trova applicazione a condizione che concedente sia una qualunque

TELEFISCO 2013/1

società o un ente titolare di reddito d'impresa, una impresa individuale o una stabile organizzazione di società estere, ovvero un ente non commerciale per i beni di impresa. Ne restano, invece, escluse le società semplici e le società estere senza stabile organizzazione in Italia, le associazioni professionali e gli enti non commerciali per beni non relativi ad attività d'impresa.

Utilizzatori devono poi essere soltanto i soci, residenti e non residenti, delle società concedenti, i familiari dell'imprenditore o dei soci nonché i soci o i familiari che impiegano beni di società controllate o collegate di quella partecipata. Il peculiare regime non trova, invece, applicazione per i beni utilizzati dai soci nella loro qualità di dipendenti, amministratori o lavoratori autonomi, in quanto la disponibilità anche privata del bene può rappresentare l'integrazione in natura della retribuzione o del compenso per l'attività prestata. Formano oggetto di possibile tassazione, e devono dunque essere comunicati al Fisco, tutti i beni aziendali comunque assegnati ai soggetti indicati e a qualunque titolo posseduti dalla concedente: proprietà, noleggio, comodato, leasing, ecc.

In occasione del convegno «Telefisco 2013», l'Agenzia delle Entrate ha reso alcuni importanti chiarimenti operativi proprio in merito al conferimento di beni in godimento ai soci. Con riferimento alle automobili, l'Amministrazione finanziaria ha distinto quelle in uso promiscuo a soci amministratori o dipendenti da quelle in uso solo personale a soci non amministratori o a loro familiari. Mentre, infatti, nel primo caso, ha escluso la tassazione in capo al socio come reddito diverso e riconosciuto l'applicazione delle regole del *benefit* (reddito di lavoro dipendente) (tassazione sul 30% della tariffa Aci, al netto di eventuali somme pagate dalla società) e deducibilità delle spese al 90% per i soci-dipendenti e al 40% con tetto di € 18.076 come costo rilevante per i soci-amministratori (rispettiva-

mente 70% e 20% dal 2013), nel caso di auto concesse in uso solo personale a soci non amministratori o a loro familiari, è invece pacifica la tassazione, come reddito diverso, della differenza tra il valore normale dell'uso (30% della tariffa Aci) ed il canone pagato alla società. Laddove, poi, le automobili appartengano ad imprenditori individuali, è da considerarsi tassabile, sempre quale reddito diverso, l'importo risultante dalla differenza tra il valore normale dell'uso (30% della tariffa Aci) e le spese indeducibili per l'impresa (60% dei costi, 80% dal 2013), dedotte eventuali somme pagate dal titolare.

Per quanto riguarda, invece, gli immobili conferiti in godimento ai soci, le Entrate ne hanno escluso la comunicazione in due diverse ipotesi: quella dell'immobile locato al socio per lo svolgimento della propria attività professionale, con riferimento alla quale non è tassabile, quale reddito diverso, l'eventuale differenza tra valore normale e canone pagato, trattandosi di utilizzo effettuato nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, e quella dell'immobile di società semplice in uso ai soci, per mancanza del requisito soggettivo della società concedente (in quanto non esercente attività di impresa). Per le abitazioni concesse in uso al socio o al familiare, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la tassazione in capo al medesimo quale reddito diverso della differenza tra il valore normale dell'uso (risultante, per esempio, dalla stima di un tecnico o di un'agenzia immobiliare) ed il canone di locazione pagato alla società.

In merito, infine, ai beni di società estere senza stabile organizzazione, l'Amministrazione finanziaria ha escluso la tassazione del socio italiano, per mancanza del presupposto soggettivo in capo alla società concedente, la quale non è titolare di reddito di impresa nel nostro Paese in assenza di stabile organizzazione. In tale ipotesi non va, conseguentemente, predisposta ed inviata al Fisco alcuna comunicazione.