

# Novità in materia di perdite d'impresa

*Seminario*  
*Ordine dei Commercialisti di Roma*  
**Maggio 2012**



**Disciplina  
delle Perdite  
soggetti  
IRPEF**

**Imprese in  
contabilità  
ordinaria**

**Imprese in contabilità  
semplificata e arti e  
professioni**

**Compensazione  
Verticale**

**Riporto delle  
Perdite**

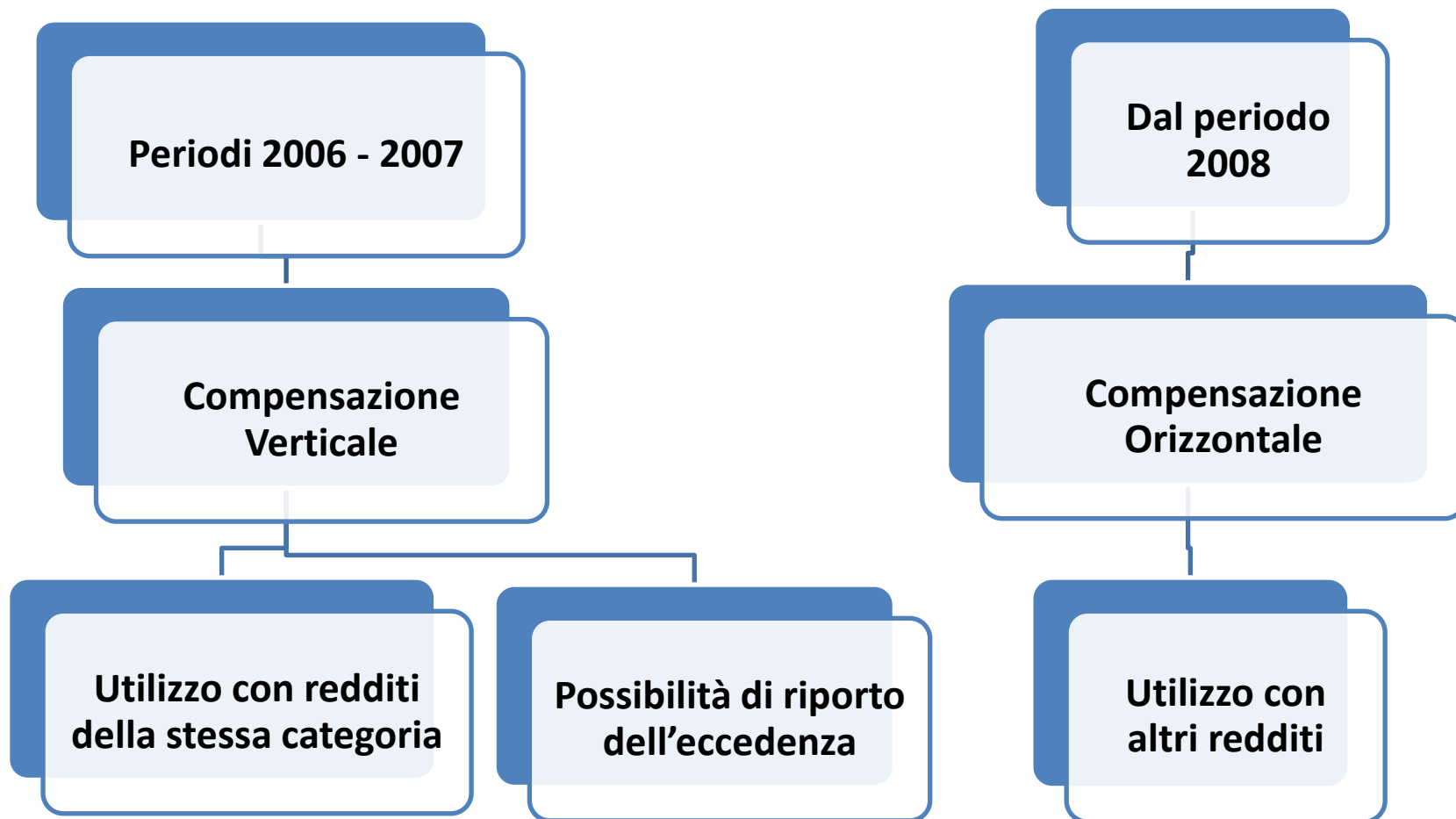
**Compensazione  
Orizzontale**

**Esclusione  
del riporto  
delle perdite**

Illimitate se  
formatesi nei  
primi 3 esercizi

Entro il 5°  
esercizio

# Perdite di Imprese Minori e di lavoro autonomo



# Possibilità di utilizzo della perdita in modello U PF

	Quadro modello U PF	Utilizzo con redditi della stessa natura	Utilizzo con altre tipologie di reddito	Riporto eccedenza
<b>Professionista individuale</b>	RE	SI	SI	NO
<b>Professionista associato</b>	RH	SI	SI	NO
<b>Imprenditore individuale in contabilità semplificata</b>	RG	SI	SI	NO
<b>Imprenditore individuale in contabilità ordinaria</b>	RF	SI	NO	SI
<b>Socio società di persone in contabilità semplificata</b>	RH	SI	NO	SI
<b>Socio società di persone in contabilità ordinaria</b>	RH	SI	NO	SI

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Articolo 23, comma 9, del decreto legge n. 98 del 2011 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111

Nuovo regime di riporto delle perdite fiscali.

## Articolo 84 TUIR

- Comma 1 – perdite di periodo;
- Comma 2 – perdite dei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

La nuova disposizione ha come **obiettivo** “esigenze di semplificazione”:

- evitare di rivitalizzare le perdite con operazioni straordinarie;
- limitare valutazioni, ai fini dello stanziamento delle imposte differite in bilancio, in ordine alla recuperabilità delle perdite;
- garantire un effetto di stabilizzazione sul gettito.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Soggetti interessati:

- esclusivamente i soggetti IRES previsti all'articolo 73 [lett. a), b) e d)] del TUIR, con alcune esclusioni.

Soggetti non interessati:

- i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria (continua ad applicarsi il comma 3 dell'articolo 8 del TUIR);

- gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa, di cui alla lettera c) dell'articolo 73.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

## *Decorrenza del nuovo regime*

Art. 23, comma 6, del D.L. n. 98/2011:

*“In deroga all’articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”.*

Circolare n.53/E del 6 dicembre 2011:

*“La disposizione contenuta nel comma 9 del citato articolo 23 (...) è applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d’imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento.”*



# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Nuovo comma 1 dell'art. 84 del TUIR:

*“La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, può essere **computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. (...)**”*

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Nuovo comma 2 dell'art. 84 del TUIR:

*“Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi \* entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**”.*

\* ...non è più scritto «senza alcun limite di tempo»

	<b>Disciplina precedente (ante DL 98/2011)</b>	<b>Disciplina vigente (post DL 98/2011)</b>
Limite temporale di riporto	Cinque periodi di imposta	Infinito
Limite quantitativo di utilizzo	100% del reddito imponibile	80% del reddito imponibile
Perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta	Riporto illimitato 100%	Riporto illimitato 100%

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

## **Perdite delle società di capitali**

La perdita di un esercizio è compensabile nei successivi esercizi entro l'80% del reddito e senza alcun limite temporale. Pertanto, in ciascun anno, se la perdita ancora utilizzabile è inferiore all'80% del reddito, essa è compensabile integralmente; in caso contrario, il 20% del reddito sconta comunque l'Ires e l'eccedenza di perdita viene rinviata a nuovo. Il tetto dell'80% non riguarda le perdite generate nei primi tre esercizi di vita della società;

## **Perdite delle imprese Irpef in contabilità ordinaria**

Il contribuente persona fisica compensa la perdita derivante da imprese (comprese quelle assegnate da società di persone o da S.r.l. trasparenti) con redditi derivanti, nello stesso anno, da eventuali altre attività di impresa (comprese le partecipazioni in società di persone o in S.r.l. trasparenti), in contabilità ordinaria o semplificata; l'eccedenza è compensabile con corrispondenti redditi di anni successivi, ma non oltre il quinto. Nessun limite temporale per le perdite delle società personali dei primi tre esercizi.

## **Perdite delle imprese in contabilità semplificata e dei professionisti**

Si compensano orizzontalmente con gli altri redditi del contribuente (fabbricati, lavoro dipendente, capitale, ecc.); l'eventuale eccedenza rispetto al reddito complessivo non è riportabile agli esercizi successivi e viene eliminata

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

- Quadro RS precedente versione in U SC 2011

Perdite di impresa non compensate	RS44	Perdite relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione	SING	Addizionale IRES	IRES
			1	2	3
			,00	,00	,00
	RS45	Perdite relative al primo periodo di imposta precedente	,00	,00	,00
	RS46	Perdite relative al secondo periodo di imposta precedente	,00	,00	,00
	RS47	Perdite relative al terzo periodo di imposta precedente		,00	,00
	RS48	Perdite relative al quarto periodo di imposta precedente		,00	,00
	RS49	Perdite relative al quinto periodo di imposta precedente		,00	,00
	RS50	Perdite riportabili senza limite di tempo (di cui relative al presente periodo d'imposta	1	2	3
			4	5	6
			,00	,00	,00
			,00	,00	,00

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

- Nel rigo **RS44**, **colonna 3**, va indicata la perdita determinata nel presente periodo d'imposta nel quadro RN, rigo RN5, colonna 3, ovvero nel quadro TN, rigo TN2, per la parte non attribuibile ai soci. **Dette perdite vanno, invece, riportate nelle colonne 3 e 6 del rigo RS50 se riportabili senza limiti di tempo.** Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.
- Nei righe da **RS45** a **RS49**, colonna 3, vanno indicate, secondo il periodo d'imposta di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali, computabili in diminuzione dal reddito complessivo dei cinque periodi d'imposta successivi a quello di formazione, che residuano, dopo la compensazione effettuata nel quadro RN (ovvero nel quadro TN o GN o PN)., Nel **rigo RS50**, **colonna 6**, vanno indicate le perdite fiscali riportabili senza limite di tempo ai sensi dell'art. 84, comma 2, del TUIR, evidenziando in **colonna 3** quella formatasi nel presente periodo d'imposta.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Modello UNICO SC 2012

Quadro RN – Determinazione dell'IRES

RN1	Reddito		1		2	
RN2	Perdita					
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento					
RN4	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti	1	in misura limitata	2	in misura piena
RN5	Perdite		1	Perdite non compensate	2	Proventi esenti

*Perdite in misura piena = perdite dei primi 3 periodi d'imposta*

Quadro RS – Perdite d'impresa non compensate

		SIQ	Addizionale IRES	IRES	Maggiorazione IRES	
RS44	In misura limitata	(del presente periodo d'imposta	1	2	3	4
			5	6	7	8
RS45	In misura piena	(del presente periodo d'imposta	1	2	3	4
			5	6	7	8

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

- Nel **rigo RN4** va indicato, nella **colonna1**, l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito in misura non superiore all'ottanta per cento del suddetto reddito (art. 84, comma 1, del TUIR) e, nella **colonna 2**, l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito in misura piena (art. 84, comma 2, del TUIR). Detto ammontare può tuttavia essere computato in diminuzione del reddito in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto ed eccedenze di imposta del precedente periodo



# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Nel rigo **RS44**, **colonna 7**, vanno indicate le perdite non compensate utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR, inclusa la perdita determinata nel presente periodo d'imposta nel quadro RN, rigo RN5, colonna 3. Dette perdite vanno, invece, riportate nella **colonna 3** e **7** del **rigo RS45** se utilizzabili in misura piena ai sensi dell'art. 84, comma 2, del TUIR.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

## **Telefisco 25/1/2012:**

Presenza sia di perdite dei primi tre esercizi sia di perdite sorte successivamente: il vincolo dell'80% si calcola avendo a base il reddito residuo dopo l'utilizzo integrale delle prime?

## **Risposta dell'Agenzia delle entrate:**

Se si usano entrambe le tipologie, l'80% (tetto di compensazione per quelle limitate) è calcolato sul reddito al lordo delle perdite integrali (utilizzabili "in misura piena").

Inoltre, l'ordine di utilizzo delle perdite è rimesso alla libera decisione della società.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Quadro RN. Esempio 1.

RN1	Reddito		Liberalità	1	,00	2	11000,00
RN2	Perdita						,00
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento						,00
RN4	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti	in misura limitata	1	5000,00	2	6000,00
			in misura piena			3	11000,00
RN5	Perdite		Perdite non compensate	1	,00	2	,00
			Proventi esenti			3	,00
RN6	Reddito imponibile	1	Reddito minimo	,00	2	Reddito	,00
					3	ACE	,00
RN7	a) di cui	1		,00	2	soggetto ad aliquota del	,00
						%	
RN8	b) di cui	1		,00		27,5%	,00



(A) Reddito “lordo” = 11000

(B) Perdite “in misura limitata” = 5000 (C) Perdite “in misura piena” = 6000

(D) Limite delle perdite compensabili “in misura limitata” = (A) x 80% = 8800

(D) è interamente capiente rispetto a (B)

Non vi sono perdite “residue” da riportate nell’apposito prospetto del quadro RS “perdite d’impresa non compensate”.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Esempio 2.

RN1	Reddito		Liberalità	1		2		
					,00		11000,00	
RN2	Perdita						,00	
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento						,00	
RN4	Perdite scomputabili		in misura limitata	in misura piena				
	(di cui di anni precedenti	1	8800,00	2	2000,00	3	10800,00	
RN5	Perdite		Perdite non compensate	Proventi esenti				
		1	,00	2	,00	3	,00	
RN6	Reddito imponibile	1	,00	2	200,00	3	,00	
						4	200,00	
RN7	a) di cui	1	,00	soggetto ad aliquota del	2	%	3	,00
RN8	b) di cui	1	200,00		27,5%	2	55,00	



(A) Reddito “lordo” = 11000

(B) Perdite “in misura limitata” = 9000 (C) Perdite “in misura piena” = 2000

(D) Limite delle perdite compensabili “in misura limitata” = (A) 80% = 8800

(D) non è interamente capiente rispetto a (B) 200

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Regime della trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR)

Le perdite antecedenti all'ingresso nel regime di "trasparenza" restano nella esclusiva disponibilità della società che le ha generate e, unitamente a quelle di periodo che eccedono il limite attribuibile ai soci, potranno essere utilizzate in compensazione dei redditi da essa prodotti in successivi periodi secondo le ordinarie regole dettate dall'art. 84 del TUIR, come modificato.

## Quadro TN sez. I – UNICO SC

TN1	Reddito			Liberalità		
				1		2
					,00	,00
TN2	Perdita	Proventi esenti	Perdita dell'esercizio	Patrimonio netto	Perdita da attribuire	
		1	2	3	4	
						,00
TN3	Perdite di periodi di imposta precedenti		in misura limitata	in misura piena		
		1	2	3		
						,00
TN4	Reddito imponibile	Reddito minimo	Reddito	ACE		
		1	2	3	4	
						,00

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Si assuma che le società Alfa e Beta abbiano conseguito nell'anno  $n$  perdite fiscali per un importo rispettivamente pari a 18.000 e 15.000 euro e che nell'anno  $n + 1$  esercitino l'opzione per la trasparenza in qualità di partecipanti ciascuna in misura pari al cinquanta per cento del patrimonio della società partecipata  $T$  la quale dispone di perdite pregresse pari a euro 10.000.

Si ipotizzi, inoltre che nell'anno  $n + 1$  Alfa, Beta e  $T$  abbiano conseguito un reddito per un ammontare pari rispettivamente a euro 20.000, 15.000 e 12.000.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

Tabella [2]

Anno	Y Alfa	Y Beta	Y T	Perdita Alfa	Perdita Beta	Perdita T
<i>n</i>	-	-	-	18.000	15.000	10.000
<i>n+1</i> ex. Di opzione	20.000	15.000	12.000	-	-	-

Nel caso riportato in Tabella, nell'anno *n+1* T imputerà per trasparenza il proprio reddito ai soci Alfa e Beta, dopo aver scomputato perdite pregresse per euro 9.600 [80% \* 12.000]. Il reddito imputato alle partecipanti risulterà pro quota pari a euro 1.200 [50% (12.000 – 9.600)].

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Tabella [3]

	$Y_{n+1}$ A	Perd <sub>n</sub> B	P <sub>util.</sub> (80% A) C	Perd. residua B - C	Y <sub>netto</sub> A - C	Y <sub>N+1</sub> imputato da T	Y <sub>n+1</sub> imponibile
Alfa	20.000	18.000	16.000	2.000	4.000	1.200	5.200
Beta	15.000	15.000	12.000	3.000	3.000	1.200	4.200

Come riepilogato in Tabella, Alfa e Beta potranno scomputare perdite pregresse in misura pari all'ottanta per cento del reddito autonomamente prodotto. Le perdite utilizzabili [C] nel periodo d'imposta n+1 risultano pertanto pari rispettivamente a euro 16.000 [80% \* 20.000] e 12.000 [80% \* 15.000], mentre le perdite residue ancora disponibili in compensazione dei propri redditi futuri ammontano a euro 2.000 e 3.000.

Il reddito imponibile risultante in capo ad Alfa e Beta dopo lo scomputo sul proprio reddito delle perdite pregresse è pari rispettivamente a euro 5.200 [4.000 + 1.200] e 4.200 [3.000 + 1.200].





# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Si assuma che le società Alfa e Beta abbiano conseguito nell'anno  $n$  perdite fiscali per un importo rispettivamente pari a 18.000 e 15.000 euro e che nell'anno  $n+1$  optino per la tassazione di gruppo con la consolidante C. Si ipotizzi, inoltre che nell'anno  $n+1$  Alfa e Beta e C abbiano conseguito un reddito per un ammontare pari rispettivamente a euro 20.000 e 15.000 e 12.000.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Tabella [6]

Anno	Y Alfa	Y Beta	Perdita Alfa	Perdita Beta	Y C	Y [consolidato]
<i>N</i>	-	-	18.000	15.000	-	
<i>n+1</i> ex. di opzione	20.000	15.000	-	-	12.000	19.000

Come evidenziato nell'esempio, nell'anno *n+1* nell'ambito dell'area di consolidamento Alfa dovrà trasferire alla consolidante C un reddito di euro 4.000, dopo aver scomputato perdite pregresse per 16.000 [80 per cento di 20.000], Beta dovrà trasferire un reddito complessivo di 3.000, dopo aver scomputato perdite per 12.000. Residueranno, pertanto, in capo alle società partecipanti Alfa e Beta perdite pregresse pari rispettivamente a euro 2.000 [18.000 - 16.000] e 3.000 [15.000 - 12.000].

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

Perdite fiscali non utilizzate nella determinazione del reddito complessivo globale e maturate negli esercizi di validità dell'opzione possono essere portate a nuovo dalla consolidante.

## Quadro CS – Modello CNM 2012

Perdite non compensate	CS1	(di cui relativo al presente periodo d'imposta	1	,00)	2	,00	Perdita utilizzabile in misura limitata
		(di cui relativo al presente periodo d'imposta	3	,00)	4	,00	Perdita utilizzabile in misura piena
Perdite delle società del gruppo	CS2	Codice fiscale	1	XXXXXX	2	4.500,00	Perdita utilizzabile in misura limitata
					3	,00	Perdita utilizzabile in misura piena
	CS3	Codice fiscale	1	YYYYYY	2	,00	Perdita utilizzabile in misura limitata
					3	9.500,00	Perdita utilizzabile in misura piena
	CS4	Codice fiscale	1		2	,00	Perdita utilizzabile in misura limitata
				3	,00	Perdita utilizzabile in misura piena	
CS5	Codice fiscale	1		2	,00	Perdita utilizzabile in misura limitata	
				3	,00	Perdita utilizzabile in misura piena	

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI PERDITE DI IMPRESA

## Attenzione!

Società di capitali soggette alla nuova disciplina di riporto delle perdite possono risultare anche destinatarie, in qualità di soci, di perdite prodotte da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Articolo 101, comma 6, del TUIR: *“le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d’imposta dalla stessa società che ha generato le perdite”.*

## Quadro RS – UNICO SC 2012

Codice fiscale							
1							
RS91	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta	
	2	3	4	5	6	7	
		,00	,00	,00	,00	,00	
RS92	Reddito attribuito				(di cui reddito minimo	1	2
						,00	,00
RS93	Reddito al netto delle perdite				Perdite pregresse	1	2
						,00	,00

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

*Seminario*  
*Ordine dei Commercialisti di Roma*  
**Maggio 2012**



# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724

- Società di comodo

Art. 2, commi da *36-quinquies* a *36-duodecies*, della legge 14 settembre 2011, n. 148 di conversione del **decreto legge 13 agosto 2011, n. 138**

1) Applicazione della disciplina ai soggetti c.d. “in perdita sistematica” ( test delle perdite)

2) Applicazione di una maggiorazione IRES di 10,5 punti

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Obiettivo: “disincentivare il ricorso all’utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l’effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società”, costituite “per gestire il patrimonio nell’interesse dei soci, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale”. (*cf. Circolare n.5 del 2 febbraio 2007*)



# **SOCIETA' NON OPERATIVE**

Si considerano “di comodo” i soggetti che non superano il “test di operatività”.

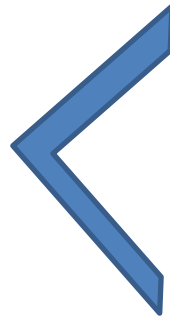
Il “test” è effettuato in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi (modello UNICO).

Il soggetto considerato “di comodo” può in genere sottrarsi all'applicazione della disciplina avvalendosi dell'istituto dell'interpello disapplicativo, già previsto ai fini antielusivi dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

# SOCIETA' NON OPERATIVE

La società deve effettuare il **test di operatività** che **se non viene superato comporta la necessità di dichiarare un reddito minimo**

Ricavi/proventi  
EFFETTIVI  
triennio 2009-  
2011

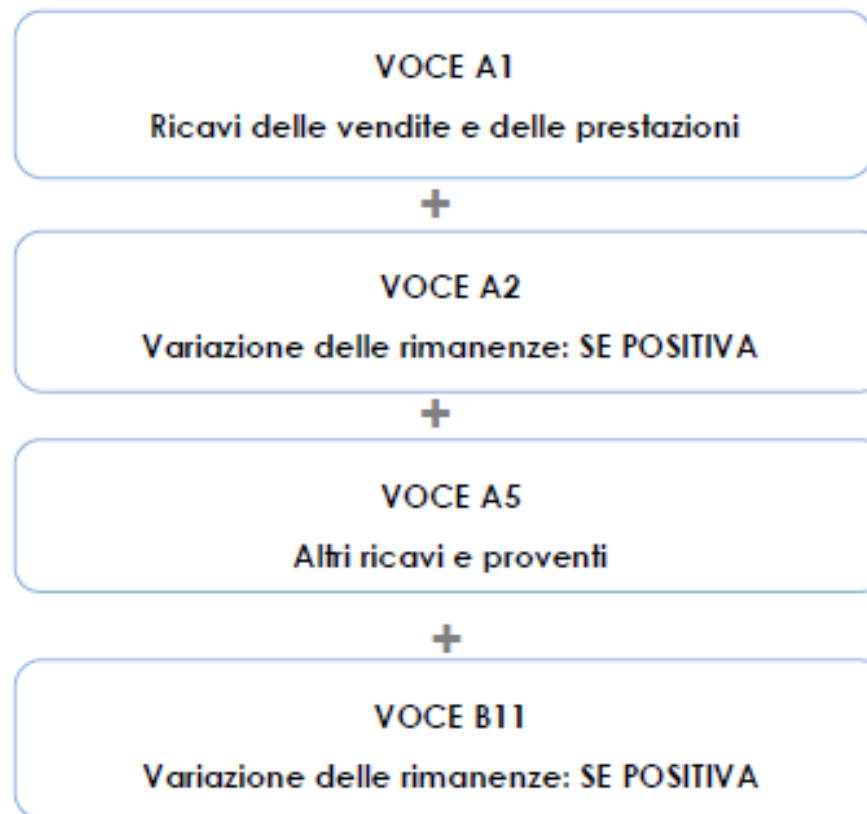


Ricavi/proventi  
PRESUNTI  
triennio 2009-  
2011

SOCIETÀ NON OPERATIVA

# SOCIETA' NON OPERATIVE

I **ricavi/proventi effettivi** sono quelli realmente risultanti nel conto economico della società. Ai fini del calcolo occorre assumere i **dati del triennio (2009-2011)** così come risultanti dal bilancio.



# SOCIETA' NON OPERATIVE

E' da calcolare poi l'importo dei **RICAVI/PROVENTI PRESUNTI** che è dato dall'importo contabile di determinati assets moltiplicato per dei coefficienti

I beni vanno assunti per il loro valore contabile e prima di applicare i coefficienti deve essere effettuata la media del valore di bilancio nel triennio 2009 - 2011.

Nel prospetto di UNICO va riportato, per tutti i beni, solo il valore medio del triennio (righe RF75-RF80, colonna 1). Il valore dato moltiplicando il valore medio ai coefficienti non emerge dal prospetto. Va riportato invece, il totale dei ricavi presunti del triennio.

# SOCIETA' NON OPERATIVE

## REDDITO MINIMO PRESUNTO

Il calcolo del reddito presunto va sempre eseguito, sia se la società risulta operativa sia se risulta non operativa. Quindi va sempre compilata la colonna 4 dei rigi RF75-RF80 e il rigo RF81, colonna 5. Il reddito presunto si ottiene moltiplicando il valore di bilancio del periodo di imposta 2011 dei medesimi beni che concorrono a formare la base di calcolo dei ricavi presunti per dei coefficienti “di redditività”.

In pratica, si verifica la redditività degli assets assumendo che essi generano comunque un reddito minimo determinato, per presunzione di legge, avvalendosi di determinati coefficienti

# SOCIETA' NON OPERATIVE

Il “meccanismo” del “test” di operatività

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Esclusione/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica		INTERPELLO			Casi particolari				
		1	2	Imposta sul reddito	IRAP	IVA		3	4	5	6
RF74											
				Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
RF75	Titoli e crediti	1	200000,00	2%				,00	1,50%		
RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%				,00	4,75%		
RF77	Immobili A/10		400000,00	5%				,00	4%		
RF78	Immobili abitativi		,00	4%				,00	3%		
RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%				,00	12%		
RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%				,00	0,9%		
					Ricavi presunti	Ricavi effettivi				Reddito presunto	
RF81	Totale		2	24000,00	3	2000,00			5	,00	
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni									,00	
RF83	Reddito imponibile minimo									,00	

## Step 1

Verifica della operatività del soggetto, attraverso l'applicazione di determinate percentuali a ricavi e proventi, nonché valori di beni e immobilizzazioni; si determina un ammontare minimo (**ricavi presunti**) da confrontare con i ricavi realizzati (**ricavi effettivi**).

# SOCIETA' NON OPERATIVE

## La determinazione del reddito "minimo"

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Esclusione/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica		INTERPELLO			Casi particolari
		1	2	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	
RF74				3	4	5	
		Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
RF75 Titoli e crediti	1	200000,00	2%		4 100000,00	1,50%	
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
RF77 Immobili A/10		400000,00	5%		200000,00	4%	
RF78 Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
			Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto
RF81 Totale		2	24000,00	3	2000,00	5	9500,00
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83 Reddito imponibile minimo							9500,00

### Step 2

1. Mancato superamento del "test di operatività" (ricavi presunti > ricavi effettivi)
2. **Novità** Soggetto in perdita sistematica
  - sulla base di coefficienti (da applicare sui valori dei medesimi beni), si determina il **reddito minimo** ai fini delle imposte sui redditi.

# SOCIETA' NON OPERATIVE

Prospetto “società di comodo” - quadro RF

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
RF81 Totale	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	5 <b>19500</b>
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni			
RF83 Reddito imponibile minimo			<b>19500</b>

Quadro RN – determinazione dell’IRES

RN1	Reddito	Liberalità	1 <input type="text" value=""/>	2 <b>10500</b>
RN2	Perdita			
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento			
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata (di cui di anni precedenti 1 <input type="text" value=""/> )	in misura piena 2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>
RN5	Perdite	Perdite non compensate 1 <input type="text" value=""/>	Proventi esenti 2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>
RN6	Reddito imponibile	Reddito minimo 1 <b>19500</b>	Reddito 2 <input type="text" value=""/>	ACE 3 <input type="text" value=""/>
				4 <b>10500</b>

Se il reddito imponibile minimo risulta superiore al reddito effettivo (indicato al rigo RN6) è necessario l'adeguamento al reddito imponibile minimo integrando il reddito effettivo di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

**19.500**



# SOCIETA' NON OPERATIVE

A chi si applica:

- società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (UNICO Società di capitali);
- società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR (UNICO Società di persone);
- società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia (a seconda dei casi UNICO SC o UNICO ENC).

Per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio, i valori vanno desunti dalle scritture contabili di cui all'art. 18 del DPR n. 600/1973. E' Indifferente la contabilità adottata. (circ. 25/E del 2007)

# **SOCIETA' NON OPERATIVE**

## **Mancato superamento del "test" di operatività**

### **Ires**

Reddito della società determinato in misura non inferiore ad un reddito minimo

Perdite di esercizi precedenti utilizzabili solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto

### **Iva a credito**

Divieto di compensazione

Esclusa la possibilità di rimborso

Non cedibilità a terzi del credito

Perdita del credito Iva se operazioni rilevanti Iva inferiori ai ricavi figurativi per tre periodi di imposta consecutivi

### **Irap**

Obbligo di dichiarare un valore della produzione minimo

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

- Il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14 settembre 2011, n.148 ha inciso sensibilmente sulla disciplina in esame.
  - a) l'aumento di 10,5 punti percentuali dell'Ires dovuta dalle società fiscalmente considerate "di comodo" (co. 36-quinquies). L'aliquota, per tali contribuenti, diventa quindi pari, complessivamente, al 38%;
  - b) l'estensione della normativa sulle società non operative anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita (fiscale):
    - - per tre periodi d'imposta consecutivi oppure;
    - - per due periodi d'imposta se nel terzo viene dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

La maggiorazione Ires si applica, in particolare:

- ai soggetti Ires che non superano il cosiddetto "test di operatività", cioè quelli il cui ammontare complessivo (medio triennale) dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) risultanti dal conto economico è inferiore a quello dei "ricavi figurativi" determinati mediante l'applicazione dei coefficienti previsti dalla norma al valore di determinati beni;
- a prescindere dal test di operatività, alle società considerate non operative perché in perdita sistematica ai sensi del co. 36-decies, art. 2, D.L. 138/2011. (**doppio test**)

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

- La decorrenza delle disposizioni in commento è fissata dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 138/2011 (17 settembre 2011), dunque, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2012.
- Il medesimo co. 36-nonies introduce, tuttavia, una specifica **disposizione in materia di acconti Ires** secondo la quale: "Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-quinquies a 36-octies".

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

- In sostanza, i soggetti di "comodo" nel 2011 (tali perché non hanno superato il test di operatività dei ricavi), sono tenuti a versare, oltre l'Ires e l'Irap, anche l'addizionale Ires del 10,5% sugli acconti 2012. Ciò applicando il metodo storico.
- Se, invece, i medesimi soggetti scegliessero di determinare l'acconto con il metodo previsionale, dovrebbero fare delle valutazioni per verificare se ricorrono i requisiti per disapplicare ex lege o previo interpello le norme sulle società di comodo nel 2012.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

## **Nuova ipotesi di non operatività: società in perdita sistematica**

- La seconda importante novità del D.L. 138/2011 in materia di società di comodo riguarda l'ampliamento dell'ambito applicativo della normativa. **Esso è stato esteso alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi oppure per due periodi d'imposta se nel terzo viene dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.** Se si verifica questa condizione, stabilisce il co. 36-decies, art. 2 della norma in esame, esse sono considerate di comodo - **indipendentemente dal superamento del test di operatività sui ricavi** - a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta in cui detta condizione si è verificata. Vale, anche in tale ipotesi, la maggiorazione del 10,5% dell'Ires.

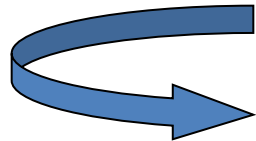
# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

**Legge 14 settembre 2011, n. 148**

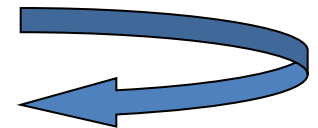
di conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138

**Ampliamento dell'ambito soggettivo della non operatività (art. 2)**

Società e enti indicati all'art.30, comma 1, della legge n. 724/1994



per tre periodi d'imposta consecutivi



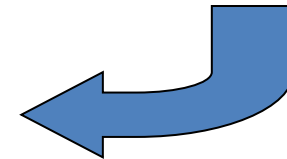
Presentano dichiarazioni in perdita fiscale

due periodi d'imposta in perdita fiscale ed uno un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata legge n. 724/1994



il successivo quarto periodo d'imposta

Soggetti non operativi in perdita sistemica

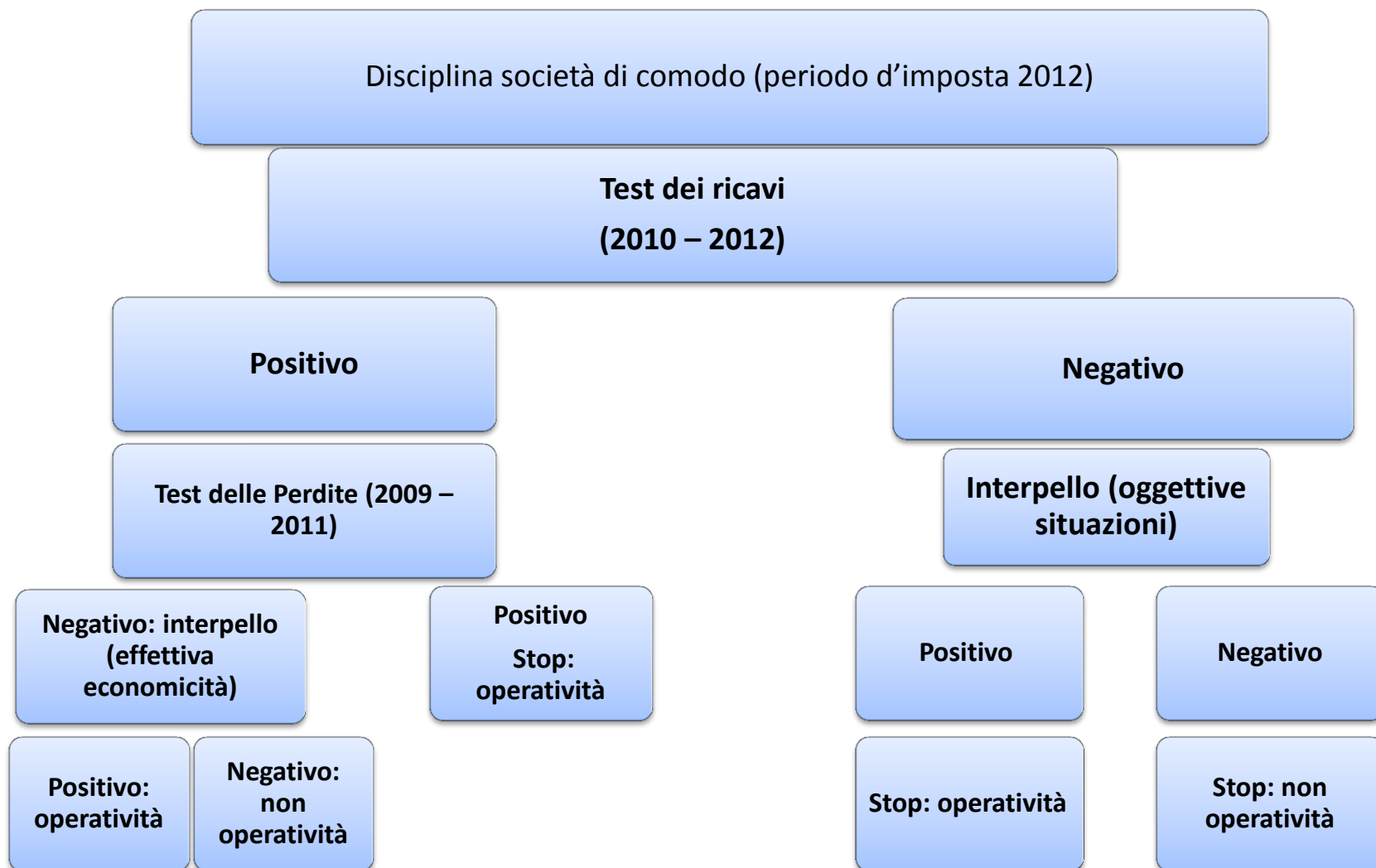




# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

- Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la normativa **entra a regime dall'esercizio 2012**, anno in cui il contribuente che ha dichiarato in tutto il **triennio 2009-2011** perdite fiscali (o perdite per due periodi d'imposta e reddito inferiore a quello minimo per un terzo periodo), dovrà dichiarare il reddito minimo stabilito dalla disciplina sulle società di comodo.
- **ai soli fini del calcolo dell'acconto 2012**, sembra necessario verificare se, nel triennio **2008/2010**, si sono verificate le condizioni per essere considerati non operativi nel successivo quarto periodo e, in caso positivo, determinare una **base imponibile ipotetica** del 2011 e utilizzare la stessa come base storica per il versamento degli acconti 2012 (che per i soggetti Ires dovranno altresì essere maggiorati del 10,5%).

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA



# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi

RF74	Esclusione/Disapplicazione 1	Soggetto in perdita sistematica 2	INTERPELLO			Casi particolari 6
			Imposta sul reddito 3	IRAP 4	IVA 5	
	Valore medio	Percentuale	Valore dell'esercizio		Percentuale	
	1					
						,00
						,00
						,00

## ■ Esclusione/Disapplicazione

La casella Esclusione/Disapplicazione di cui al **rigo RF74 colonna 1**, va compilata dai soggetti non tenuti all'applicazione della disciplina in oggetto. In particolare, nella suddetta casella va indicato, il codice:

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

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi

RF74	Esclusione/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica		INTERPELLO			Casi particolari	
		1	2	Imposta sul reddito	IRAP	IVA		6
	<b>20</b>							
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
RF77	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
RF78	Immo							
RF79	Altre							
RF80	Beni							
RF81	Tota							
RF82	Redd							
RF83	Redd							

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008 sono state individuate, ai sensi del comma 4-ter dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, ulteriori cause oggettive di disapplicazione della disciplina. A tal fine, nella casella "Esclusione/Disapplicazione" va indicato, in base alla propria situazione, così come rappresentata al punto 1 del provvedimento, uno dei codici di seguito elencati:

- 20 - ipotesi di cui alla lett. b);
- 30 - ipotesi di cui alla lett. c);
- 40 - ipotesi di cui alla lett. d);
- 50 - ipotesi di cui alla lett. e);
- 60 - ipotesi di cui alla lett. f);
- 70 - ipotesi di cui alla lett. f), in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto.

Nella predetta casella va indicato il codice "99" nel caso in cui il soggetto assuma l'impegno di cui alla lett. a), punto 1, del citato provvedimento.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Il prospetto delle dichiarazioni dei redditi  
UNICO  
(es. Società di capitali 2012, quadro RF)

**Novità! Soggetto “in perdita sistematica”.**

Compilare solo le colonne 4 e 5 dei righi da RF75 a RF83.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Esclusione/Disapplicazione 1	<del>Soggetto in perdita sistematica</del>		INTERPELO			Casi particolari 6
		Valore medio 2	Percentuale	Imposta sul reddito 3	IRAP 4	IVA 5	
RF74							
					Valore dell'esercizio	Percentuale	
RF75 Titoli e crediti	1	,00	2%		100.000 ,00	1,50%	
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%			4,75%	
RF77 Immobili A/10		,00	5%		200.000 ,00	4%	
RF78 Immobili abitativi		,00	4%			3%	
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%			12%	
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%			0,9%	
			Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
RF81 Totale		2	,00	3	,00	5	9.500 ,00
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83 Reddito imponibile minimo							9.500 ,00

## ATTENZIONE!

Se compilata la casella “**Casi particolari**” il prospetto non va comunque compilato (almeno per le colonne 4 e 5).

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

La casella **“Soggetto in perdita sistematica”** deve essere barrata qualora il contribuente abbia presentato dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero nello stesso arco temporale sia risultato per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbia dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata legge n. 724 del 1994. In tal caso, occorre compilare le colonne 4 e 5 dei righi da RF75 a RF83 (sempre che la casella **“Casi particolari”** di rigo RF74 non sia stata compilata, alle cui istruzioni si rinvia) e il resto del prospetto non va compilato.

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Il prospetto delle dichiarazione dei redditi UNICO  
(es. Società di capitali 2012, quadro RF)

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Esclusione/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica		INTERPELLO			Casi particolari
		RF74	RF75	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	
	1	2		3	4	5	6
		Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
RF75 Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
RF77 Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
RF78 Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
			Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto
RF81 Totale		2	,00	3	,00	5	,00
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83 Reddito imponibile minimo							,00

**Codice "1":** Quando nella dichiarazione di periodo e in quella dei due precedenti periodi, il contribuente non abbia alcuno dei beni rilevanti.  
ATTENZIONE. Il resto del prospetto non va compilato.

**Codice "2":** Quando, esclusivamente con riferimento all'esercizio relativo alla dichiarazione di periodo, il contribuente non abbia posseduto beni indicati.  
ATTENZIONE. Le colonne 4 e 5 non vanno compilate

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

Il prospetto delle dichiarazione dei redditi UNICO  
(es. Società di capitali 2012, quadro RF)

Interpello disapplicativo - Apposita istanza ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Esclusione/Disapplicazione RF74	Soggetto in perdita sistemática		INTERPELLO			Casi particolari 6
		1	2	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale
	RF75 Titoli e crediti	,00	2%			,00	
	RF76 Immobili ed altri beni	,00	6%			,00	
	RF77 Immobili A/10	,00	5%			,00	4%
	RF78 Immobili abitativi	,00	4%			,00	3%
	RF79 Altre immobilizzazioni	,00	15%			,00	12%
	RF80 Beni piccoli comuni	,00	1%			,00	0,9%
	RF81 Totale			Ricavi presunti 2	Ricavi effettivi 3		Reddito presunto 5
	RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni			,00	,00		,00
	RF83 Reddito imponibile minimo						,00

**Art. 30 comma 4-bis, L. n. 724/1994**

**Novità** Anche i soggetti in perdita sistemática, analogamente a quelli che non superano il test di operatività, possono presentare apposita istanza di disapplicazione



# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

**Mancato superamento del test di operatività**

Oppure

***NOVITA'***

**Soggetto in perdita sistematica**

Imposte sul reddito (IRES e IRPEF)

Obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto

IRAP

Attribuzione di un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto

IVA

Limitazioni al rimborso, all'utilizzo in compensazione ovvero alla cessione dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA

Perdita del credito in caso di non operatività per tre periodi d'imposta consecutivi

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

**NOVITA'** Art. 2, commi da 36-quinquies a 36-octies, della legge 14 settembre 2011, n. 148 di conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138.

L'aliquota dell'IRES (art. 75 del TUIR) dovuta dai soggetti "non operativi" è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (17 settembre 2011).

A chi si applica

- Ai soggetti che non hanno superato il "test di operatività"
- Ai soggetti che sono in "perdita sistematica"
- Ai soggetti che detengono una partecipazione ai sensi dell'art. 5 del TUIR in soggetti "non operativi"

Come si applica

- Si applica sul reddito complessivo netto
- Si applica sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'art. 5 del TUIR dai soggetti "non operativi"

# LE NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO E IN PERDITA SISTEMATICA

**NOVITA'** Art. 2, commi da 36-quinquies a 36-octies, della legge 14 settembre 2011, n. 148 di conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138

Altri interessati soggetti a regimi opzionali

Soggetti consolidati (art. 117 del TUIR)

Sul reddito imponibile (autonomamente rispetto al consolidato) se soggetto "non operativo"

Sulla quota di reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'art. 5 del TUIR, da uno dei soggetti "non operativi"

Soggetti in trasparenza fiscale (art. 115 o art. 116 del TUIR)

Sul reddito imponibile (autonomamente) se soggetto "non operativo" partecipante

Sul proprio reddito imponibile senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata se in trasparenza da art. 115 del TUIR, se soggetto "non operativo" partecipante