

NUOVA GESTIONE DI TERRENI E FABBRICATI



E



SOCIETA' DI COMODO

Dott. Andrea Fidanza

21 maggio 2013



La nuova gestione di terreni e fabbricati

Fonte normativa:

D. Lgs. N.23/2011



REGOLA GENERALE

con l'introduzione dell'IMU è stata creata un'imposta che **sostituisce** per la componente immobiliare “..... l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.....” (art.8, comma 1, D. Lgs. N.23/2011)

MA ATTENZIONE ALLE ECCEZIONI ED ALLE PARTICOLARITA' !!!

La nuova gestione di terreni e fabbricati

TERRENI

•**NON LOCATI:** ai fini delle imposte dirette va considerato solo il reddito agrario nella misura della base imponibile calcolata con le solite modalità (rivalutato del 70%)

il reddito dominicale, sul quale in passato erano calcolate le imposte dirette, ora è escluso in quanto irpef è sostituita da IMU

•**LOCATI:** pur se assoggettati ad Imu, su tali terreni sono dovute anche le imposte dirette Irpef e addizionali

*Ricordate che la legge precisa che Imu
sostituisce le imposte dirette solo per beni
non locati !!!*



La nuova gestione di terreni e fabbricati

TERRENI

ATTENZIONE: la legge di stabilità 2013 ha previsto che per gli anni 2013-2015 i redditi dei terreni vanno ulteriormente rivalutati del 15% (5% se posseduti da agricoltori). **CIO' INFLUISCE GIA' SUGLI ACCONTI 2013**

(Art. 1 comma 512 della Legge 228/2012)



La rivalutazione va calcolata sui redditi già rivalutati del 70% e dell'80%. In presenza di agricoltori va barrata la colonna 13 del rispettivo rigo del quadro A, applicando la minore rivalutazione del 5%.

Il coltivatore diretto dichiara sempre il reddito agrario: quindi applica la rivalutazione ridotta sia se è proprietario del terreno sia se affittuario per evitare disparità (*Circ.Ag.Entrate n.12 del 03.05.2013*)

La nuova gestione di terreni e fabbricati

TERRENI

- **TERRENI ESENTI DA IMU (LOCATI O NON LOCATI)** (ad esempio terreni situati in aree montane): non essendo soggetti ad Imu sono necessariamente rimasti soggetti alle imposte dirette

In Unico va barrata la colonna 9 del rigo relativo al terreno esente da Imu

QUADRO RA REDDITI DEI TERRENI		1	2	3	4	5	6	7	8	9
		Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (**)	Esenzione IMU
RA1		,00		,00			,00			

La nuova gestione di terreni e fabbricati

TERRENI: CASISTICHE

- Reddito Agrario (sempre imponibile): redditi agrari dei terreni (affittati o non affittati) da assoggettare a tassazione ordinaria → nel reddito complessivo (2)
- Reddito Dominicale imponibile: redditi dominicali dei terreni affittati (o non affittati ma con esenzione IMU), da assoggettare a tassazione ordinaria → nel reddito complessivo (1)
- Reddito Dominicale non imponibile: redditi dominicali dei terreni da non assoggettare a tassazione in quanto non affittati e soggetti ad IMU → nei redditi fondiari non imponibili (3)

	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso		Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (**)	Esenzione IMU
	1	2	3	giorni	%	6	7	8	9
RA1	,00		,00	4	5	,00			
				Reddito dominicale imponibile		Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile		Coltivatore diretto o IAP
				1	10	2	3		13
					,00	,00	,00		

La nuova gestione di terreni e fabbricati

TERRENI

Esempio. Un contribuente ha posseduto, per il periodo d'imposta 2012, il seguente terreno agricolo di proprietà:

- reddito dominicale rivalutato dell'80%: € 360
- reddito agrario rivalutato del 70%: € 510
- possesso: 100%
- giorni: 365
- affittato: No
- Imu versata nel 2012 (non esente)

Il terreno, non essendo affittato, viene tassato ai fini Irpef solo per il reddito agrario (quindi 510): tale importo va riportato nella colonna 11 del quadro RA, mentre il reddito dominicale (quindi 360) va indicato nella colonna 12 come non imponibile.

QUADRO RA REDDITI DEI TERRENI		Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesto: giorni	Possesto: %	Lotone di sito in regime incoltato	Costi particolari	Costo zone (%)	Esenzioni IMU
RA1		360,00	1	510,00	365	100	,00			
Esclusi i terreni all'estero da includere nel Quadro R1							Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile	Colonna 13
							510,00		360,00	

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

- NON LOCATI**: non sono imponibili ai fini delle imposte dirette

Tra i fabbricati non locati, con lo stesso trattamento fiscale, vanno considerati anche quelli concessi in comodato d'uso gratuito.

In passato questi fabbricati andavano considerati “a disposizione” con codice utilizzo 2

Il reddito figurativo confluisce nei nuovi campi di Unico dei “Redditi non imponibili”

- LOCATI**: sono imponibili ai fini delle imposte dirette sulla base del canone di locazione annuale con eventuali riduzioni

•**ESENTI DA IMU** (ad esempio fabbricati rurali strumentali montani, inagibili per sisma 2009, etc.): anche se non locati sono soggetti alle imposte dirette. Va barrata la nuova colonna 12 sul rigo del quadro B

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

• **NON LOCATI**: non sono imponibili (1)

• **LOCATI**: sono imponibili (2)

• **ESENTI DA IMU**: sono soggetti alle imposte dirette. Va barrata la nuova colonna 12 sul rigo del quadro B (3)



	Rendita catastale	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2012	Cedolare secca	Esenzione IMU
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RB1	,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
		13	,00	14	,00	15	,00		16	,00	17	,00

2

1

3

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Il reddito fondiario dei fabbricati ai fini delle imposte dirette è calcolato tenendo conto solo degli immobili locati ed eventuali residuali ipotesi di fabbricati esenti da Imu

ATTENZIONE:

tutti gli altri immobili vanno comunque indicati nel quadro B, ma il loro reddito confluisce nella sezione non imponibile. La compilazione di tale campo non ha rilevanza ai fini del reddito complessivo, né delle imposte, ma ad esempio è necessario ai fini del modello Isee

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

In sintesi:

	Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continua- zione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2012	Cedolare secca	Esenzione IMU
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RB1	,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
	13	,00		14	,00	15	,00	16	,00		17	,00
RB10 TOTALI	REDDITI IMPONIBILI	13	,00	14	,00	15	,00	REDDITI NON IMPONIBILI	16	,00	17	,00
RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali		Credito per fondi comuni di cui ai quadri RF, RG e RH		Perdite compensabili con credito per fondi comuni		Reddito minimo da partici- pazione in società non operative		5		,00
	1	,00		2	,00	3	,00	4	,00			,00
RN50		Reddito abitazione principale	1			,00		Redditi fondiari non imponibili	2			,00
RB11	Imposta cedolare secca 21%		Imposta cedolare secca 19%		Totale imposta cedolare secca		Eccedenza dichiarazione precedente		Eccedenza compensata Mod. F24		Acconti versati	
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00
	Acconti sospesi		trattenuta dal sostituto		Cedolare secca risultante dal Mod. 730/2013 rimborsata dal sostituto		credito compensato F24 IMU		Imposta a debito		Imposta a credito	
	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00

La gestione della tassazione del reddito dei terreni è la medesima

Dott. Andrea Fianza

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Esempio. Il sig. Rossi è proprietario con la moglie (1/2 ciascuno) dell'abitazione principale dalla rendita catastale rivalutata pari ad € 700 e possiede (sempre con la moglie) anche il pertinente garage la cui rendita catastale rivalutata è pari a € 48. Compilazione quadri RB e RN:

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI		Rendita catastale	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Contribu- zione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2012	Cedolare secca	Esenzione IMU
RB1		700,00	1	365	50		,00			L746	224,00		
	REDDITI IMPONIBILI		Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
										350,00		,00	
RB2		48,00	5	365	50		,00			L746	24,00		
	REDDITI IMPONIBILI		Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
										24,00		,00	
RB10 TOTALI									REDDITI NON IMPONIBILI		374,00		,00
											350 + 24		
Altri dati	RN50		Reddito abitazione principale				374,00		Redditi fondiari non imponibili				,00

NON LOCATA, quindi NO IRPEF

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Esempio. Il sig. Bianchi possiede, in comproprietà con la moglie (1/2 ciascuno), un immobile dalla rendita catastale rivalutata pari ad € 660. Nel 2012 l'immobile è stato concesso in locazione a libero mercato ad un canone mensile pari a € 600. Ai fini della compilazione del quadro RB va effettuato il seguente confronto:

- valore fiscale rendita (rivalutata): 660;
- valore fiscale canone: 6.120 (600 x 12 x 85%).

Quindi, essendo il canone di locazione superiore alla rendita catastale rivalutata, il reddito imponibile va calcolato sul canone e riportato a col. 13 (NO cedolare).

QUADRO RB		Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Codice	Canone	Casi	Continua-	Codice	IMU dovuta	Cedolare	Esenzione	
REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI		1	2	giorni	percentuale	canone	particolari	zione (*)	Comune	per il 2012	secca	IMU	
RB1		660,00	3	365	50	1	6.120,00		H647	787,00			
	REDDITI IMPONIBILI		13	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale	Immobili non locati			
			3.060,00										
Sezione I Redditi dei fabbricati		Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Codice	Canone	Casi	Continua-	Codice	IMU dovuta	Cedolare	Esenzione	
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL		1	2	giorni	percentuale	canone	particolari	zione (*)	Comune	per il 2012	secca	IMU	
RB2		,00				600 x 12 x 85%				,00			
	REDDITI IMPONIBILI		13	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale	Immobili non locati			
			6.120 x 50%										
RB10 TOTALI		REDDITI IMPONIBILI	13	3.060,00	14	,00	15	,00	REDDITI NON IMPONIBILI	16	,00	17	,00

L'importo pari ad € 3.060 concorre alla formazione del reddito complessivo e confluisce a col. 5 del rigo RN1. **LOCATA, quindi IMPONIBILE IRPEF**

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Comodato a favore di un familiare (assimilato a NON LOCATO)

Se il proprietario concede l'immobile in comodato ad un proprio familiare, che destina lo stesso a propria abitazione principale e ciò risulta dall'iscrizione anagrafica, l'immobile è ora assoggettato all'IMU. Nel quadro RB, a col. 2 va indicato:

- il codice utilizzo "10" se il dichiarante possiede un altro immobile come abitazione principale;
- il codice utilizzo "1" se il dichiarante non possiede un altro immobile come abitazione principale.

Esempio. Il sig. Verdi è proprietario:

- di un'abitazione principale dalla rendita catastale rivalutata pari a 480;
- di un immobile concesso in uso gratuito al figlio dalla rendita catastale rivalutata pari a 450.

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI		Rendita catastale	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continua- zione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2012	Cedolare secca	Esenzione IMU
Sezione I Redditi dei fabbricati	RB1	480,00	1	365	100		,00			M082	307,00		
		REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
			,00	,00		,00	,00			480,00		,00	
	RB2	450,00	10	365	100		,00			M082	763,00		
		REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
			,00	,00		,00	,00			,00		450,00	
RB10 TOTALI		REDDITI IMPONIBILI							REDDITI NON IMPONIBILI				
			,00	,00		,00	,00			480,00		450,00	
Altri dati		RN50	Reddito abitazione principale ¹			480,00	Redditi fondiari non imponibili ²			450,00			

ASSIMILATI A NON LOCATI, quindi NO IRPEF

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Unità immobiliare in parte utilizzata come abitazione principale ed in parte concessa in locazione è assoggettata alternativamente:

- **soltanto ad IMU** qualora l'importo della rendita catastale rivalutata del 5% sia maggiore rispetto al canone annuo di locazione (al netto della riduzione spettante ovvero considerato nel suo intero ammontare nel caso di «cedolare secca») (ASSIMILATA A NON LOCATA);
- **sia ad IMU che ad IRPEF** nel caso in cui il canone annuo sia superiore alla rendita catastale rivalutata del 5% (ASSIMILATA A LOCATA).

Per il confronto tra la rendita catastale rivalutata ed il canone di locazione è necessario confrontare:

- A. rendita catastale x 1,05 x giorni di possesso x percentuale di possesso;
- B. canone di locazione x 85% (100% se cedolare secca) x percentuale di possesso.

Si avrà:

- Se $A \geq B$ l'immobile è soggetto solo ad IMU e la rendita catastale rivalutata del 5% (rapportata ai giorni e alla percentuale di possesso) va indicata a col. 16 "Abitazione principale" dei righi da RB1 a RB6
- Se $A < B$ l'immobile è soggetto sia ad IMU che ad IRPEF (sul canone di locazione). Tale reddito va indicato a col. 13 "Tassazione ordinaria" dei righi da RB1 a RB6.

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Unità immobiliare in parte utilizzata come abitazione principale ed in parte concessa in locazione

Al riguardo, nella col. 2 “Utilizzo” si segnala l’introduzione dei seguenti 2 nuovi codici:

«11» abitazione principale parzialmente concessa in locazione in regime di libero mercato

«12» abitazione principale parzialmente concessa in locazione a “canone concordato” situata in Comune ad alta densità abitativa.

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Fabbricati di interesse storico-artistico

Il reddito dei fabbricati di interesse storico-artistico concessi in locazione è costituito dal maggior importo tra la rendita catastale (rivalutata del 5% e ridotta del 50%) ed il canone ridotto del 35% (qualora l'immobile storico artistico sia locato a canone convenzionato il reddito imponibile va ulteriormente ridotto del 30%). Se utilizzati direttamente, il relativo reddito è pari alla rendita catastale (rivalutata del 5% e ridotta del 50%) .

Anche gli immobili storici–artistici detenuti dalle persone fisiche non locati (utilizzati come propria abitazione ovvero “a disposizione”) dal 2012 sono “esenti” da IRPEF e relative addizionali, essendo gli stessi assoggettati ad IMU.

NB: non si applica più il regime agevolato che prevede l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è situato il fabbricato.

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Esempio. Il sig. Neri è proprietario con la moglie (1/2 ciascuno) di un **immobile storico artistico** la cui rendita catastale rivalutata è pari ad € 800 utilizzato quale abitazione principale. Il quadro RB risulta così compilato:

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI												
Sezione I Redditi dei fabbricati												
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL												
	Rendita catastale	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2012	Cedolare secca	Esenzione IMU
RB1	1 400,00	2 1	3 365	4 50	5	6 ,00	7	8	9 A794	10 28,00	11	12
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
	13 800 x 50%		14 ,00	15 ,00	16 200,00	17 ,00	18	19	20	21	22	23
RB2	1 ,00	2	3	4	5	6 ,00	7	8	9	10 IMU dovuta per il 2012	11	12
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria		Cedolare secca 21%		Cedolare secca 19%		REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale		Immobili non locati	
	13 ,00	14 ,00	15 ,00	16 ,00	17 ,00	18	19	20	21	22	23	24
<hr/>												
RB10 TOTALI	REDDITI IMPONIBILI	13 ,00	14 ,00	15 ,00	16 200,00	17 ,00	18	19	20	21	22	23

L'importo pari ad € 200 confluisce a col. 1 di rigo RN50.

Altri dati	RN50	Reddito abitazione principale	1	200,00	Redditi fondiari non imponibili	2	,00

NON LOCATO, quindi NO IRPEF

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Esempio. Il sig. Russo possiede un **immobile storico artistico** la cui rendita catastale rivalutata è pari ad € 650. Per il 2012 l'immobile è stato concesso in locazione a libero mercato ad un canone mensile pari a € 700. Va fatto il seguente confronto:

- rendita (rivalutata e ridotta del 50%): 325
- canone: 5.460 (700 x 12 x 65%).

La quota di canone è superiore alla rendita catastale rivalutata e ridotta del 50% e pertanto, il reddito imponibile (da riportare a col. 13) corrisponde al 65% del canone. Il quadro RB del mod. UNICO 2013 PF risulta così compilato:

RB10 TOTALI	REDDITI IMPONIBILI	13	5.460,00	14	,00	15	,00	REDDITI NON IMPONIBILI	16	,00	17	,00
-------------	--------------------	----	----------	----	-----	----	-----	------------------------	----	-----	----	-----

L'importo pari ad € 5.460 concorre alla formazione del reddito complessivo e confluisce a col. 5 del rigo RN1.

LOCATO, quindi IMPONIBILE IRPEF

La nuova gestione di terreni e fabbricati

FABBRICATI

Unità immobiliare utilizzata anche a uso ufficio da professionisti

Le Istruzioni di Unico 2013 PF, Fascicolo 1, pagina 11 precisano che tali immobili non sono imponibili ai fini delle imposte dirette

- non sono dovute l'Irpef e le relative addizionali, perché sostituite dall'IMU, sul reddito dei fabbricati non locati (compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista);

Tuttavia, l'utilizzo promiscuo dell'unità immobiliare comporta che il 50% del reddito figurativo vada indicato nel quadro B “Redditi non imponibili Abitazione principale” e l'altro 50% “Redditi non imponibili Immobili non locati”

ASSIMILATO NON LOCATO, quindi NO IRPEF

Le società di comodo

Fonte normativa:

Art.30 c.1 Legge 724/1994

Requisito soggettivo:

Società commerciali sia di persone che di capitali

Cause di esclusione:

Soggetti esclusi dalla normativa (ad es. società obbligate a costituirsi in società di capitali, società al primo anno di attività, società con numero soci non inferiore a 50, società quotate, società in stato di fallimento, società congrue e coerenti con studi settore, società che negli ultimi 3 esercizi hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10, società con valore produzione (voce A del conto economico) maggiore del totale attivo stato patrimoniale. Art.30 c.1 L.724/94)

Le società di comodo

Cause di esclusione:

Soggetti non richiamati dalla norma (ad es. società semplici, imprenditori individuali, lavoratori autonomi, società cooperative e consortili) Circ. Ag. Entrate n.25/E del 2007

Cause di disapplicazione:

Situazioni oggettive (ad es. società in liquidazione che richiedono la cancellazione da registro imprese entro la presentazione della dichiarazione dei redditi successiva, società che dispongono di immobili locati ad enti pubblici o a canone vincolato) Prov. Direttore Ag. Entrate del 14.02.2008; Art.30 c.4-bis e 4-ter L.724/94

DISAPPLICAZIONE TOTALE O PARZIALE (solo per singoli beni)

DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA O A SEGUITO DI INTERPELLO

Le società di comodo

COME FUNZIONA ? ! ? !

TEST DI OPERATIVITA'

Si effettua il confronto tra ricavi effettivi e ricavi presunti ottenuti moltiplicando il valore delle attività patrimoniali per specifiche percentuali. I valori considerati sono quelli medi degli ultimi 3 anni.

Se i primi sono inferiori dei secondi la società è considerata “di comodo”

Tale situazione non è permanente e va verificata in ogni periodo d'imposta

Le società di comodo

QUALI EFFETTI? ! ? !

Presunzione reddito minimo

Utilizzo limitato delle perdite

Utilizzo limitato dei crediti Iva

Presunzione di un valore minimo della produzione ai fini Irap

Le società di comodo

QUALI EFFETTI? ! ? !

Presunzione reddito minimo: somma ottenuta moltiplicando il valore delle attività patrimoniali per specifiche percentuali.

N.B. In questo caso i valori considerati sono quelli dell'esercizio in corso

Se il reddito minimo supera quello effettivo, quest'ultimo va integrato per la differenza

Se il reddito minimo **NON** supera quello effettivo, va dichiarato quest'ultimo

Se il reddito effettivo è una perdita, va dichiarato il reddito minimo e la perdita non è riportabile agli esercizi successivi

Le società di comodo

QUALI EFFETTI? ! ? !

Utilizzo limitato delle perdite: la perdita residua derivante da esercizi precedenti può ridurre il reddito dichiarato solo se questo è superiore al reddito minimo e limitatamente alla sola quota eccedente

La perdita non utilizzabile è riportabile agli esercizi successivi secondo le regole ordinarie.

Nelle società di persone la limitazione al riporto delle perdite si estende ai soci

Le società di comodo

QUALI EFFETTI? ! ? !

Utilizzo limitato dei crediti iva: solitamente l'unico modo per beneficiare del credito iva è la compensazione verticale. Sono vietati il rimborso, la compensazione orizzontale, la cessione a terzi e il trasferimento ad altre società del gruppo. Il credito torna disponibile e liberamente utilizzabile nell'esercizio in cui la società risulti operativa.

Il credito iva è **definitivamente perso se:**

la società è “di comodo” per tre esercizi consecutivi

e in nessun periodo ha effettuato operazioni iva di importo almeno pari a quello dei ricavi presunti

Le società di comodo

Il D.L. 138/2011 ha introdotto nuove fattispecie di società di comodo

Oltre alle situazioni che già conosciamo, ne sono state aggiunte altre due.

PARLIAMO DI SOCIETA' DI COMODO ANCHE NEI CASI IN CUI:

la società ha presentato dichiarazioni in perdita negli ultimi tre esercizi consecutivi

la società ha presentato, nell'ultimo triennio, dichiarazioni in perdita per due esercizi e dichiarato, nel terzo, un reddito inferiore a quello minimo presunto dalla normativa delle società di comodo (a prescindere dal superamento del test di operatività)

Le società di comodo

QUALI EFFETTI? ! ? !

Oltre a quanto detto prima:

Presunzione reddito minimo

Utilizzo limitato delle perdite

Utilizzo limitato dei crediti Iva

Presunzione di un valore minimo della produzione ai fini Irap

ORA ANCHE:

Una maggiorazione dell'Ires di 10,5 punti percentuali

La nuova aliquota IRES trova applicazione “*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del ... decreto [17.9.2011]*” e quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **dal 2012.**

Le società di comodo

COSA ACCADE SE...

PERIODO D'IMPOSTA				
2009	2010	2011		2012
Perdita	Perdita	Perdita	➔	Di comodo
Reddito (inferiore al minimo)	Perdita	Perdita	➔	Di comodo
Perdita	Reddito (inferiore al minimo)	Perdita	➔	Di comodo
Perdita	Perdita	Reddito (inferiore al minimo)	➔	Di comodo
Perdita	Reddito (anche inferiore al minimo)	Reddito (anche inferiore al minimo)	➔	Operativa
Reddito (anche inferiore al minimo)	Perdita	Reddito (anche inferiore al minimo)	➔	Operativa
Reddito (anche inferiore al minimo)	Reddito (anche inferiore al minimo)	Perdita	➔	Operativa

Le società di comodo

COSA ACCADE SE...

Se nel triennio 2009-2011 si sono verificate le condizioni per essere considerati in perdita sistematica

e

nel 2012 è stato conseguito un elevato reddito fiscale

SI PAGA LA
MAGGIORAZIONE
DEL 10,5 %
SUL REDDITO
DEL 2012 !!!



Le società di comodo

PROBLEMA ACCONTI 2012...

Se nel triennio 2009/2011 si erano verificati i nuovi presupposti che hanno reso la società non operativa, GLI ACCONTI 2012 ANDAVANO CALCOLATI GIA':

CON L'ALIQUOTA IRES MAGGIORATA AL 38% e pagati nel corso dell'anno 2012

Se non è stato fatto:

- **VALUTARE LA POSSIBILITA' DEL RAVVEDIMENTO**



Le società di comodo

NOVITA' 2012

Il *Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n.87956 del 11.06.2012*:

- ha individuato determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle **società in perdita sistematica**;
- ha integrato il precedente provvedimento del 14 febbraio 2008 in materia di cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle **società di comodo**.

Ciò ha comportato nel prospetto per le società "di comodo" la *suddivisione* della casella «Esclusione / Disapplicazione», presente nel mod. UNICO 2012, in 2 distinte caselle denominate rispettivamente “Esclusione” e “Disapplicazione società di comodo”.

Le società di comodo

Quindi in Unico 2013, rispetto al modello precedente, la casella di segnalazione della *esclusione* della disciplina per le società di comodo è stata *divisa* dalla casella per le cause di *disapplicazione*:

- Rigo RF74 colonna 1 per casi di “**Esclusione**” ai sensi dell’art.30 della Legge 724/1994;
- Rigo RF74 colonna 2 per casi di “**Disapplicazione**” ai sensi dei Provvedimenti del Direttore Ag. Entrate del 14.02.2008 e del 11.06.2012

Unico 2012						
RF74	Esclusione/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito	INTERPELLO	IVA	Casi particolari
	1	2	3	IRAP 4	5	6

Unico 2013							
RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito	INTERPELLO	Casi particolari	
	1	2	3	4	IRAP 5	IVA 6	7

Red arrows point from the 'Esclusione/Disapplicazione' box in the 2012 table to the 'Esclusione' and 'Disapplicazione società di comodo' boxes in the 2013 table.

Le società di comodo

Inoltre rimane la distinta casella nel Rigo RF74 per la separata indicazione di società in *perdita sistematica*, quindi di non operatività "derivata" (casella 3 del rigo RF74).

Unico 2012						
RF74	Esclusioni/Disapplicazione	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito	INTERPELLO IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6

↓ ↓

Unico 2013							
RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito	INTERPELLO IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7

Le società di comodo

NOVITA' 2012

Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n.87956 del 11.06.2012: possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica senza necessità d'interpello i soggetti che in almeno uno dei tre anni oggetto di monitoraggio si trovano:

- a) *in liquidazione con l'assunzione dell'impegno di richiedere la cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva*
- b) *...*
- c) *...*
- d) *...*
- e) *società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in un precedente periodo d'imposta (a condizione che le circostanze rimangano immutate)*
- f) *società con MOL positivo. MOL = voce A – voce B del conto economico .
N.B. = nella voce B non vanno considerati gli importi di ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti (B10, B12 e B13)*

Le società di comodo

NOVITA' 2012

Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n.87956 del 11.06.2012: possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica senza necessità d'interpello i soggetti che in almeno uno dei tre anni oggetto di monitoraggio si trovano:

- g) ...*
- h) ...*
- i) ...*
- l) società che risultano congrue e coerenti con gli studi di settore*
- m) società che si trovano nel primo periodo d'imposta*

Le società di comodo

NOVITA' 2012 – ALCUNE RIFLESSIONI

società con MOL positivo. MOL = voce A – voce B del conto economico (nella voce B non vanno considerati gli importi di ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti (B10, B12 e B13))

La logica è la seguente: benchè la società chiuda in perdita (fiscale) la sua gestione finanziaria è positiva e conviene rimanere in vita !!!

*La critica della dottrina è la seguente: **PERCHE' NON CONSIDERARE ANCHE I CANONI DI LEASING IN AGEVOLAZIONE (COME GLI AMMORTAMENTI) ??** Più volte l'Agenzia ha chiarito che non vi devono essere disparità di trattamento tra due tipologie di acquisto alternative di un bene strumentale*



Le società di comodo

NOVITA' 2012 – ALCUNE RIFLESSIONI

società che risultano congrue e coerenti con gli studi di settore

Restano esclusi i soggetti che applicano i parametri !!!

*Possibilità di “congruizzarsi” in dichiarazione, **ma la questione della coerenza? ? ?***

*Spesso **Gerico segnala incoerenti le ipotesi in cui l'indice non è calcolabile** (società che lavora solo con subappalto e non possiede beni strumentali)*

*In questi casi è logico pensare che la società non può essere considerata “non coerente”. E quindi con la sola congruità possa rientrare nella causa di esclusione prevista dal provvedimento. **L'Agenzia delle Entrate non ha espresso parere in tal senso... si resta in attesa !!!***



Le società di comodo

Nel quadro RQ nuova Sezione XVIII:

L'addizionale del 10,5% dell'imposta sul reddito delle società, **dovrà essere calcolata e gestita a parte rispetto all'ordinaria aliquota Ires del 27,5%** nell'apposta sezione XVIII del quadro RQ "Maggiorazione IRES per i soggetti c.d. non operativi".

SEZIONE XVIII Maggiorazione IRES per i soggetti c.d. "non operativi" (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)	Perdite pregresse				
	Reddito	In misura limitata	In misura piena	ACE	Imponibile
RQ62	1 Reddito 0,00	2 In misura limitata 0,00	3 In misura piena 0,00	4 ACE 0,00	5 Imponibile 0,00
	6 Imposta 0,00	7 Detrazioni 0,00	8 Crediti d'imposta e ritenute 0,00	9 Crediti d'imposta concessi alle imprese 0,00	10 Eccedenza precedente dichiarazione 0,00
	11 Eccedenza compensata nel mod. F24 0,00	12 Acconti 0,00	13 Imposta a debito 0,00	14 Imposta a credito 0,00	

Già visto lo scorso anno.

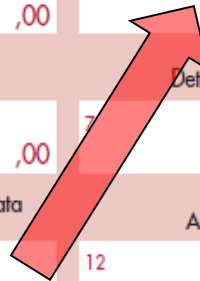
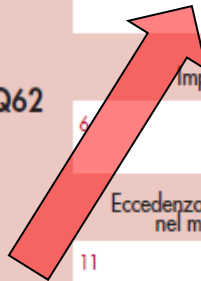
In Unico 2013 cambia il numero della Sezione (XVIII e non più XX) e del Rigo (RQ62 e non più RQ64) da compilare. La logica di compilazione rimane invariata.

Le società di comodo

Nel quadro RQ nuova Sezione XVIII:

SEZIONE XVIII
Maggiorazione IRES per i soggetti c.d. "non operativi" (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)

Reddito	Perdite pregresse		ACE	Imponibile
	In misura limitata	In misura piena		
1	2	3	4	5
,00	,00	,00	,00	,00
6	7	8	9	10
imposta	Detrazioni	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese	Eccedenza precedente dichiarazione
,00	,00	,00	,00	,00
11	12	13	14	
Eccedenza compensata nel mod. F24	Acconti	Imposta a debito	Imposta a credito	
,00	,00	,00	,00	



Nel rigo **RQ62** va indicato:

in **colonna 1**, il reddito d'impresa da assoggettare alla maggiorazione del 10,5 per cento

in **colonna 2**, la quota delle perdite di periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito di cui a colonna 1, in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito di cui in colonna 1 (art. 84, comma 1, del TUIR)

in **colonna 3**, la quota delle perdite di periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito di cui a colonna 1, in misura piena (art. 84, comma 2, del TUIR); si precisa che la somma degli importi di colonna 2 e di colonna 3 non può eccedere la quota di reddito di colonna 1 che è possibile ridurre tenendo conto della disposizione di cui all'art. 30, comma 3, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724;

Le società di comodo

Nel quadro RQ nuova Sezione XVIII:

SEZIONE XVIII
Maggiorazione IRES
per i soggetti c.d.
"non operativi" (D.L. 13
agosto 2011, n. 138,
convertito, con
modificazioni, dalla
legge 14 settembre
2011, n. 148)

Reddito	Perdite pregresse		ACE	Imponibile
	In misura limitata	In misura piena		
1 Reddito ,00	2 In misura limitata ,00	3 In misura piena ,00	4 ACE ,00	5 Imponibile ,00
6 Imposta ,00	7 Detrazioni ,00	8 Crediti d'imposta e ritenute ,00	9 Crediti d'imposta concessi alle imprese ,00	10 Eccedenza precedente dichiarazione ,00
11 Eccedenza compensata nel mod. F24 ,00	12 Acconti ,00	13 Imposta a debito ,00	14 Imposta a credito ,00	

Nel rigo **RQ62** va indicato:

in **colonna 12**, l'importo degli acconti versati.

in **colonna 13**, l'importo della maggiorazione IRES, se dovuta, L'eventuale credito va riportato nella **colonna 14**, senza essere preceduto dal segno meno.

Le società di comodo

ALCUNE RIFLESSIONI

Il rigo RQ62 è un clone dell'RN...

- rigo per indicazioni del reddito
- rigo per scomputo perdite
- rigo per detassazione ACE
- rigo per reddito imponibile

**PERCHE' NON FARE UN APPOSITO RIGO NEL QUADRO
RN?**

Le società di comodo

ALCUNE RIFLESSIONI

...in realtà il reddito potrebbe non coincidere

Esempio:

• se la società possiede una partecipazione in società di persone

La srl “di comodo” dovrebbe assoggettare il proprio reddito alla maggiorazione del 10,5%.

Ma l'imputazione per trasparenza del reddito della società di persone non è un “proprio” reddito e non deve essere assoggettato all'aliquota Ires maggiorata.

Né incide in tal senso l'eventuale situazione che la società di persone sia “di comodo” perché la società di persone non è soggetta alla maggiorazione di aliquota.

Così un reddito della srl di 100 (di cui 30 imputato per trasparenza dalla società di persone) comporta una tassazione su 100 sul quadro RN ed una maggiorazione su 70 (100-30) nel rigo RQ62.

Le società di comodo

Come pagare ? ? ?

Codici tributo da utilizzare

(Risoluzione Ag. Entrate 48/E del 14.05.2012)

2018 denominato “Maggiorazione IRES – acconto prima rata – art. 2, c. da 36-quinquies a 36-novies, DL 13/08/2011, n. 138, conv., con mod., dalla L. 14/09/2011, n. 148, e succ. modif.”

2019 denominato “Maggiorazione IRES – acconto seconda rata o in unica soluzione – art. 2, c. da 36-quinquies a 36-novies, DL 13/08/2011, n. 138, conv., con mod., dalla L. 14/09/2011, n. 148, e succ. modif.”

2020 denominato “Maggiorazione IRES – saldo - art. 2, c. da 36-quinquies a 36-novies, DL 13/08/2011, n. 138, conv., con mod., dalla L. 14/09/2011, n. 148, e succ. modif.”

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“Per il test sulle perdite conta il reddito lordo”

(Fonte: IlSole24Ore del 31.01.13)

Il test delle perdite si effettua sul reddito analiticamente calcolato, senza considerare le eventuali compensazioni di perdite pregresse effettuate in Unico

(Risposta Ag. Entrate a Telefisco 2013)

“Adegumento irrilevante”

(Fonte: IlSole24Ore del 31.01.13)

Se una società in perdita nel triennio 2009-2011 (e quindi di comodo nel 2012) effettua in Unico 2013 l'adeguamento al reddito minimo degli enti non operativi tale adeguamento è irrilevante. Infatti se il reddito analiticamente calcolato per il 2012 è negativo, la società sarà considerata “di comodo” anche per il triennio successivo. (Risposta Ag. Entrate a Telefisco 2013)

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“Compensazioni del 2012 in salvo”

(Fonte: IlSole24Ore del 31.01.13)

Le società in perdita sistematica nel triennio 2009-2011 **non possono effettuare la compensazione orizzontale del credito Iva emerso dalla dichiarazione relativa all'anno 2012**. Sono salve le compensazioni effettuate nel 2012 con riferimento al credito “targato” 2011.

Chi è in situazione di “non operatività” nel triennio esaminato deve **tempestivamente verificare eventuali esimenti e poi eventualmente procedere con le compensazioni iva**

(Risposta Ag. Entrate a Telefisco 2013)

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“L’immobile in vendita migliora il test di operatività”

(Fonte: IlSole24Ore del 11.04.13)

Con la crisi le società provvedono alla dismissione degli immobili strumentali nei quali in passato svolgevano l’attività. In base al principio **OIC 16 paragrafo A.I.e) l’immobile ex-strumentale destinato alla vendita potrebbe essere “riclassificato” in bilancio da immobilizzazione materiale ad attivo circolante.**

OIC 16 (stralcio)

A.I.e) La caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione.....La destinazione economica dei medesimi beni può essere diversa, quindi, per imprese appartenenti a diversi settori economici. Essa può mutare, tuttavia, nel tempo anche nell'ambito di una stessa impresa, specie per quei beni non più in uso e comunque fuori dall'attività produttiva: beni immobili, ad esempio, che in passato erano destinati alla normale attività produttiva,, potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita.....

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“L’immobile in vendita migliora il test di operatività”

(Fonte: IlSole24Ore del 11.04.13)

Con la crisi le società provvedono alla dismissione degli immobili strumentali nei quali in passato svolgevano l’attività. In base al principio **OIC 16 paragrafo A.I. l’immobile ex-strumentale destinato alla vendita potrebbe essere “riclassificato” in bilancio da immobilizzazione materiale ad attivo circolante.**

OIC 16 (stralcio)

Ne deriva che in conseguenza di una delibera del Consiglio di Amministrazione, **i cespiti destinati alla vendita, il cui realizzo è previsto dagli Amministratori nel breve periodo, vanno classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce del circolante;, gli ammortamenti non vanno più calcolati**

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“L’immobile in vendita migliora il test di operatività”

(Fonte: IlSole24Ore del 11.04.13)

Conseguenze:

- **Interruzione ammortamenti**
- **Iscrizione dell’immobile tra le rimanenze**
- **Previsione di realizzo nel breve periodo**
- **Non essendo tra le immobilizzazioni non parteciperà più al test di operatività**
- **Le maggiori rimanenze hanno un effetto positivo sul calcolo dell’operatività**

Le società di comodo

ALCUNE PRECISAZIONI

“L’immobile in vendita migliora il test di operatività”

(Fonte: IlSole24Ore del 11.04.13)

ATTENZIONE:

La revisione in corso del principio OIC 16 non consentirà più tale trattamento contabile.

In tali situazioni il bene dovrà rimanere iscritto tra le immobilizzazioni, ma sarà introdotto un “di cui destinate alla vendita”

Ai fini del test di operatività l’attuale ed il futuro trattamento contabile hanno differenze significative...

UNICO 2013

SPUNTI DI RIFLESSIONE:

•CONSIDERARE LE **ISTANZE DI RIMBORSO IRAP PRESENTATE NEL 2013** PER EVENTUALI RIPRESE DI MAGGIORI PERDITE PREGRESSE IN UNICO 2013

•NON DIMENTICARE LA **NUOVA DEDUZIONE PER L'IRAP** VERSATA NEL 2012 RELATIVAMENTE A QUOTA IMPONIBILE DEL **COSTO DEL PERSONALE** DIPENDENTE AL NETTO DELLE DEDUZIONI SPETTANTI. E' IN AGGIUNTA A QUELLA DEL 10% IN PRESENZA DI INTERESSI PASSIVI.

•SONO **INDEDUCIBILI I COSTI DERIVANTI DALLA CONCESSIONE IN GODIMENTO DI UN BENE D'IMPRESA AL SOCIO**. PER IL SOCIO IL CORRISPETTIVO A VALORE DI MERCATO E' **REDDITO DIVERSO ART.67 TUIR**

UNICO 2013

SPUNTI DI RIFLESSIONE:

•SALVO DIVERSI ORIENTAMENTI FUTURI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE, UN **PROFESSIONISTA EX-MINIMO** ENTRATO NEL REGIME DEI “NUOVI MINIMI” **POTREBBE AVER SUBITO PER ERRORE LA RITENUTA SU UNA FATTURA EMESSA NEL 2011 (giustamente con ritenuta) E INCASSATA NEL 2012. NEL NUOVO QUADRO LM NON E' PREVISTO ALCUN CAMPO PER TALE RITENUTA DA RECUPERARE** (in quanto il nuovo regime non prevede ritenute), NE' NEL RIGO RN32 (il quale comprende le ritenute indicate nei diversi quadri del modello). **L'UNICA STRADA DOVREBBE ESSERE LA RICHIESTA DEL RIMBORSO !!!!!!!**

UNICO 2013

SPUNTI DI RIFLESSIONE:

•SALVO DIVERSI ORIENTAMENTI FUTURI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE, UN **PROFESSIONISTA EX-MINIMO ENTRATO NEL REGIME DEI “NUOVI MINIMI” CHE HA UN'ECCEDEXENZA DI IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 2011 NON COMPENSATA E NON RICHIESTA A RIMBORSO** NON PUO' INDICARLA NEL QUADRO LM IN QUANTO SI TRATTA DEL PRIMO ANNO DI COMPILAZIONE (il quadro LM ha sostituito il precedente CM).

IN QUESTO CASO, SEGUENDO LA REGOLA GENERALE, **DOVREBBE ESSERE INDICABILE NELLA SEZIONE II DEL QUADRO RX (RIGO 23)** PREPOSTA ALLA GESTIONE DELLE ECCEDEXENZE DEL PRECEDENTE PERIODO D'IMPOSTA CHE NON POSSONO CONFLUIRE NEL QUADRO CORRISPONDENTE A QUELLO DI PROVENIENZA (si ribadisce che il CM non esiste più)

UNICO 2013

SPUNTI DI RIFLESSIONE:

•IL DECRETO “SBLOCCA DEBITI” DL. N.35/2013 HA MODIFICATO LE TEMPISTICHE PER LA **PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IMU**. E’ STATA ELIMINATA LA SCADENZA VARIABILE DEI 90 GIORNI DALLA DATA DI AVVENUTA MODIFICA ED **E’ STATA INTRODOTTA LA DATA FISSA DEL 30 GIUGNO DELL’ANNO SUCCESSIVO** A QUELLO DELL’AVVENUTA VARIAZIONE. PER LE VARIAZIONI DEL 2012 SI HA TEMPO FINO AL 30.06.2013.