

In evidenza



Normativa e prassi in sintesi

La Manovra Monti in pillole



Speciale quesiti

Le risposte ai dubbi più frequenti in merito alle società di comodo



Il Punto sull'Iva

Vademecum per la comunicazione dello "spesometro"

Sommario



Notizie Flash

- In vigore il decreto “salva Italia” pag.3
- Chiarimenti delle Entrate sul trattamento fiscale delle perdite d’impresa pag.3
- Assicurazioni, parte l’obbligo di comunicazione all’Archivio rapporti pag.3
- Non sconta l’Irap il medico che si fa sostituire da un collega pag.4
- Le considerazioni del notariato di Milano sul Sindaco unico pag.4
- Gli amministratori non sono responsabili se la società poteva limitare i danni pag.4
- Estesa alla società la responsabilità degli amministratori nei confronti dei soci pag.4
- Aggiornate le procedure di controllo spesometro e comunicazione *leasing* pag.5



Normativa e prassi in sintesi

- [La Manovra Monti in pillole](#) pag.6



Focus di pratica professionale

- [I chiarimenti delle Entrate sulla disciplina fiscale delle perdite d’impresa](#) pag.17



Speciale quesiti

- [Le risposte ai dubbi più frequenti in merito alle società di comodo](#) pag.22



Il Punto sull’Iva

- [Vademecum per la comunicazione dello “spesometro”](#) pag.49



MANOVRA FINANZIARIA

[D.L.
6/12/11
n.201](#)
[G.U. 6/12/11
n.284](#)
[S.O. n.251](#)



In vigore il decreto “salva Italia”

È stato pubblicato sul **Supplemento Ordinario n.251** alla **Gazzetta Ufficiale n.284** del **6 dicembre 2011**, il **decreto legge del 6 dicembre, n.201**, recante disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici. Il provvedimento è in vigore dal 6/12/11.

Un riepilogo sinottico di tutte le misure fiscali è pubblicato a pag.6 e ss.. I principali interventi contenuti nella Manovra saranno esaminati nel numero Speciale della Circolare Tributaria del 26 dicembre.

REDDITO D'IMPRESA

[C.M.
6/12/2011
n.53](#)
[comunicato
stampa](#)



Chiarimenti delle Entrate sul trattamento fiscale delle perdite d'impresa

Con la **circolare n.53/E del 6 dicembre**, l'Agenzia delle Entrate ha dato istruzioni in relazione al trattamento fiscale delle perdite d'impresa, come modificato dal D.L. n.98/11. In particolare la C.M. ha chiarito quali sono i soggetti interessati al nuovo regime, ossia tutti i soggetti Ires: Spa, Srl, le società cooperative e di mutue assicurazione e quelle europee indicate da un apposito regolamento comunitario, residenti nel territorio dello Stato. Sono destinatari della nuova disciplina anche gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust* che esercitano in Italia attività commerciali. Infine, le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti. Sono esclusi, invece, i soggetti Irpef in contabilità ordinaria e gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa, per i quali continua ad applicarsi il limite del riporto quinquennale. Per quanto riguarda la decorrenza, si chiarisce che le nuove regole trovano efficacia a partire dal periodo in corso al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n.98/11. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le medesime regole si rendono applicabili già in sede di determinazione del reddito imponibile relativo al 2011.

In materia si veda l'approfondimento pubblicato a pag.17 e ss..

ANAGRAFE TRIBUTARIA

[Agenzia Entrate
provvedimento
6/12/11](#)



Assicurazioni, parte l'obbligo di comunicazione all'Archivio rapporti

Scatta per le Assicurazioni l'obbligo di risposta telematica alle indagini finanziarie. Le Società e gli Enti di assicurazione dovranno inoltre comunicare all'Anagrafe tributaria l'esistenza e la natura dei rapporti intrattenuti. Con il **provvedimento** dell'Agenzia delle Entrate del **6 dicembre** trovano attuazione le norme contenute nell'art. 23, co.24 e 25, del D.L. n.98/11, che ha ampliato la platea dei soggetti ai quali il Fisco può richiedere dati e notizie relativi ai clienti. L'obbligo riguarda i dati attinenti alle polizze *unit-linked*, *index-linked* e ai contratti e alle operazioni di capitalizzazione in essere dal 6 luglio 2011. In particolare, il provvedimento stabilisce che, dal 30 giugno 2012, le richieste degli organi preposti al controllo e le risposte delle Società e degli Enti di assicurazione dovranno viaggiare esclusivamente in via telematica. Sempre dal 30 giugno, le Società e gli Enti di assicurazione saranno obbligati a comunicare all'Archivio dei rapporti finanziari l'esistenza e la natura dei rapporti intrattenuti, indicando i dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Non sconta l'Irap il medico che si fa sostituire da un collega

[Cassazione
sentenza
2/12/11
n.25910](#)



Non è soggetto ad Irap il medico convenzionato S.S.N., senza dipendenti e senza struttura autonomamente organizzata che si avvale di un collega per la sua sostituzione durante le ferie o per altri suoi impedimenti. È considerato, invece, soggetto Irap se l'Agenzia delle Entrate dimostra che si avvale di personale dipendente, come risultante dal quadro RE (spese per dipendenti a tempo parziale e personale di segreteria) della dichiarazione. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.25910 del 2 dicembre**.

DIRITTO SOCIETARIO

Le considerazioni del notariato di Milano sul Sindaco unico

[Consiglio notarile
Milano
massima
7/12/11
n.123](#)



Dopo in Cndcec, anche i notai intervengono sull'interpretazione dell'articolo 2477 c.c., come modificato dalla Legge di stabilità n.183/11, Secondo quanto chiarito con la **massima n.123 del Notariato di Milano del 7 dicembre 2011**, la nuova formulazione dell'articolo in oggetto non rende illegittime le clausole statutarie di Srl, sia preesistenti che di nuova introduzione, che prevedono l'organo di controllo nella forma collegiale e non monocratica. Di conseguenza i Collegi sindacali in carica al momento di entrata in vigore della norma citata non cessano i loro effetti. Inoltre, le clausole statutarie di Srl, presenti in statuti in vigore al 31 dicembre 2011 che prevedono solo la composizione collegiale dell'organo di controllo non impediscono la nomina del Sindaco unico, essendo la nuova normativa un'integrazione e non un'abrogazione del regime statutario precedente. Nei casi in cui sia prevista la nomina di un Sindaco unico, non trova applicazione la figura del supplente che è riferibile solo all'organo collegiale.

Gli amministratori non sono responsabili se la società poteva limitare i danni

[Cassazione
sentenza
02/12/11
n.25854](#)



Non è possibile per una società promuovere un'azione di responsabilità contro gli amministratori per il danno da questi procurato se la stessa non si è attivata per limitare i danni. Nel caso di specie, la **Cassazione** con sentenza n.25854 del **2 dicembre**, ha stabilito che gli amministratori non sono tenuti a risarcire l'impresa per la irregolare tenuta della contabilità, qualora la società abbia pagato la sanzione che ne è derivata pur essendo l'obbligazione estinta. In particolare, la società sosteneva che il pagamento della sanzione, in misura ridotta, era necessario per scongiurare il pericolo del pagamento della sanzione per intero, e che, tale comportamento rispondeva quanto stabilito dall'art.1227 c.c. che impone un comportamento inteso ad evitare o ridurre un danno. La Cassazione ha sostenuto che non basta la semplice finalità di operare nell'interesse del debitore, occorre anche operare con diligenza. Inoltre l'amministratore, pagata la sanzione, non avrebbe poi potuto impugnarla, perché il pagamento della stessa estingue l'obbligazione sanzionatoria non solo del soggetto che ha effettuato il pagamento, ma anche degli altri coobbligati in solido.

Estesa alla società la responsabilità degli amministratori nei confronti dei soci

[Cassazione
sentenza
05/12/11
n.25946](#)



La società è responsabile verso i soci se gli amministratori, abusando del proprio potere, pongono in essere atti che non rientrano nella propria competenza, ma in quella dell'assemblea. Nel caso in esame, il ricorrente, socio di una società di capitali, lamentava che le sue azioni erano state trasferite ad altri soggetti senza l'accordo delle parti. La **Cassazione**, con la sentenza n.25946 del **5 dicembre**, ha stabilito che con la responsabilità personale degli amministratori nei confronti del socio concorre, ai sensi delle regole generali, quella della società. Alla luce di ciò, i giudici affermano un nuovo principio di diritto, secondo il quale *“la responsabilità degli amministratori di*

società di capitali nei confronti dei soci, direttamente danneggiati da un loro atto, si estende alla società, ancorché l'atto dannoso sia stato compiuto con dolo o abuso di potere e non rientri nella competenza degli amministratori, bensì dell'assemblea", essendo sufficiente che "l'atto stesso sia e si manifesti come esplicazione dell'attività della società, ossia tenda al conseguimento dei fini istituzionali di questa".

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Aggiornate le procedure di controllo spesometro e comunicazione *leasing*

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.3** del 7/12/11 della **procedura di controllo** della comunicazione operazioni rilevanti ai fini Iva - "spesometro".

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare – Comunicare Dati - Comunicazione operazioni Iva - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 2.2.1** del 6/12/11 delle **procedure di controllo** dati dei contratti di *leasing*, noleggio e locazione commerciale;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare – Comunicare Dati - Comunicazione dei contratti di *leasing*, noleggio e locazione commerciale - Compilazione e invio - Procedure di controllo)

Agenzia Entrate
software
Sito Web





La Manovra Monti in pillole

Il “*decreto Monti*”, già ribattezzato “*decreto salva Italia*” - [D.L. n.201 del 6 dicembre 2011](#), pubblicato nella G.U. n.284 ed in vigore del 6 dicembre - rappresenta il primo intervento da parte del nuovo esecutivo con il preciso obiettivo di reperire le risorse finanziarie e ridurre i costi, misure necessarie per tamponare il debito pubblico italiano e cercare di raggiungere il promesso pareggio di bilancio nel 2013. Il decreto, tuttavia, offre anche alcune agevolazioni alle imprese, tra le quali segnaliamo l'introduzione della cosiddetta ACE, acronimo di Aiuto alla Crescita Economica, consistente nella possibilità, per le imprese che si autofinanziano e quindi fanno ricorso al capitale di rischio, di dedurre dal proprio reddito un importo percentuale di tale incremento patrimoniale e l'ampliamento dell'ambito soggettivo e oggettivo della norma che prevede la possibilità di procedere alla trasformazione delle imposte differite attive in crediti di imposta, disciplina introdotta con il D.L. n.225/10, originariamente limitata ai soli enti creditizi e poi estesa, per mezzo della R.M. n.94/E/11, anche ai soggetti Ires.

Importante è l'anticipazione, a decorrere dal 1° gennaio 2012, dell'IMP (imposta municipale propria) che dopo il primo biennio di applicazione diventerà IMU (imposta municipale unica) e consistente nella reintroduzione della tassazione sulle proprietà immobiliari, compresa la prima casa.

Viene messa a regime la detrazione del 36% sui lavori di ristrutturazione per mezzo dell'introduzione nell'alveo del Tuir del nuovo art.16-*bis*, articolo che a decorrere dal 1° gennaio 2013 ricomprenderà anche la detrazione del 55% sul risparmio energetico, a tal fine rinnovata per il solo anno 2012.

Da ultimo segnaliamo come siano state introdotte delle imposte sui beni cosiddetti “di lusso” individuati nelle automobili con potenza superiore ai 185 kW, unità da diporto, aeromobili ed elicotteri, nonché un'imposta *una tantum* sui cosiddetti beni scudati a decorrere da quelli di cui al condono del 2001.

Il decreto, come detto è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta, il 6 dicembre, tuttavia molte norme avranno una decorrenza differita, altre necessitano di decreti attuativi. Nella seguente tavola sinottica, riepilogheremo le misure fiscali e di principale interesse, segnalando anche le diverse date di entrata a regime.

AGEVOLAZIONI ALLE IMPRESE E ALLE PERSONE FISICHE	
ACE- aiuto alla crescita economica	
<p>Viene introdotta, a decorre dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011, un'agevolazione per le imprese consistente nella deduzione dal reddito imponibile del rendimento nozionale di eventuali incrementi del Patrimonio netto.</p> <p>L'agevolazione si rende applicabile ai soggetti Ires, esercenti attività commerciali residenti, di cui all'art.73 Tuir e, per quanto riguarda quelli non residenti, alle loro stabili organizzazioni italiane.</p> <p>L'agevolazione si rende applicabile anche ai redditi di impresa delle persone fisiche e società di persone in contabilità ordinaria, previa emanazione di un D.M. che dovrà disciplinare l'agevolazione nel suo complesso.</p> <p>Limitatamente al primo anno di applicazione il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso è quello risultante dal bilancio di esercizio decurtato dell'utile conseguito.</p>	Art.1

<p>Ai fini del calcolo del patrimonio di riferimento, rilevano quali variazioni in aumento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i conferimenti in denaro a decorrere dalla data di versamento; - gli utili accantonati a riserva, con esclusione di quelle indisponibili, a decorrere dalla data di formazione delle stesse. <p>Rilevano quali variazioni in diminuzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le riduzioni di Patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti; - gli acquisti di partecipazioni in società controllate - gli acquisti di aziende e rami di aziende. <p>Le variazioni in diminuzione rilevano a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui si manifestano.</p> <p>Limitatamente alle aziende e società di nuova costituzione, rileva quale capitale proprio nuovo tutto il patrimonio conferito.</p> <p>Ai fini della quota di rendita nozionale del capitale proprio si applica per i primi 3 anni di applicazione l'aliquota del 3%, mentre, a decorrere dal quarto periodo di imposta, l'aliquota verrà determinata con un D.M. entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio.</p> <p>Nel caso in cui il reddito complessivo netto di un esercizio, dovesse essere inferiore al rendimento nozionale, l'eccedenza di questo è deducibile nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.</p> <p><i>Le disposizioni di attuazione sono emanate con decreto del Ministero dell'Economia entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.</i></p>	
Deducibilità dell'Irap sul costo del lavoro	
<p>È ammesso in deduzione ai fini Ires e Irpef un importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni già spettanti.</p> <p>La disposizione si applica a decorrere dal 2012.</p> <p>Sempre a decorrere dal 2012, vengono incrementate le deduzioni Irap fisse per lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore a 35 anni, che passano da €4.600 a un importo di € 10.600, ulteriormente elevate a € 15.200 (rispetto agli attuali €9.200) per Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.</p>	Art.2
DTA (Trasformazione delle imposte differite attive)	
<p><u>Modifiche all'art.2 del D.L. n.225/10</u></p> <p>Viene ampliata e modificata la possibilità di trasformare le imposte differite attive in crediti di imposta. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la quota di imposte anticipate iscritte in bilancio relativa alle perdite di esercizio e derivante dalla deduzione dei componenti negativi relativi all'avviamento e alle attività immateriali sono interamente trasformabili in credito di imposta a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita. La perdita rilevata è computata in diminuzione del reddito degli esercizi successivi nel limite della differenza tra la perdita stessa e l'ammontare dei componenti negativi che hanno originato le imposte anticipate trasformate in crediti; - a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011 non sono deducibili i componenti negativi che hanno originato le imposte anticipate trasformate in crediti. 	Art.9

<p>Viene ampliato l'ambito di applicazione estendendolo ai bilanci di liquidazione delle società sottoposte a procedure concorsuali o di gestione della crisi di impresa, in amministrazione straordinaria e liquidazione coatta amministrativa. Se dal bilancio finale di liquidazione risulta un Patrimonio netto attivo, l'intero ammontare delle imposte anticipate viene trasformato in credito di imposta. Resta inteso che alle operazioni di liquidazione volontaria si applica la normativa antielusiva. Infine è previsto che oltre che in compensazione il credito di imposta risultante dalla trasformazione può essere oggetto di cessione infragruppo al valore nominale secondo quanto disposto dall'art. 43-ter DPR n.602/73. L'eventuale credito che dovesse residuare può essere chiesto a rimborso.</p>	
<p>Detrazione del 36% a regime e 55%</p>	
<p><u>Detrazione per interventi di ristrutturazione edilizia, commi 1-9</u></p> <p>A decorrere dal 1° gennaio 2012, viene introdotto un nuovo articolo, il 16-bis, al Tuir rubricato "<i>Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici</i>". Questo provvedimento permette così di rendere "a regime" un'agevolazione che esiste da molto tempo, ma che, di volta in volta, era stata prorogata.</p> <p>Dall'imposta lorda si detrae il 36% delle spese documentate. La detrazione si calcola sempre sulle spese documentate per risparmio energetico, fino ad un importo massimo di €48.000 per periodo d'imposta e unità immobiliare.</p> <p>L'articolo, al co.1, nelle lettere da a) a l), elenca i lavori che possono usufruire dell'agevolazione: interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, di restauro o di risanamento, nonché di ristrutturazione edilizia, effettuati su parti comuni di un edificio residenziale o su singole unità immobiliari residenziali; relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto; finalizzati alla eliminazione di barriere architettoniche e, in ogni caso, per interventi che favoriscano la mobilità interna ed esterna alla abitazione; misure antisismiche; opere volte ad evitare gli infortuni domestici.</p> <p>L'attuale decreto permette la detraibilità delle spese sostenute a seguito di danneggiamento dell'immobile per eventi calamitosi per i quali sia stato dichiarato lo stato d'emergenza e delle spese di bonifica per l'amianto.</p> <p>Viene precisato che, per gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmio energetico, con la specificazione che tali opere possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, se viene acquisita idonea documentazione comprovante il conseguimento del risparmio energetico.</p> <p>Il comma 2 estende l'agevolazione anche alle spese sostenute per la progettazione e per le prestazioni professionali legate all'intervento.</p> <p>Per quanto riguarda gli interventi su interi fabbricati, eseguiti da imprese o cooperative edilizie, che provvedano entro sei mesi dal termine dei lavori alla successiva assegnazione o alienazione, spetta al successivo acquirente o assegnatario una detrazione pari al 25% del prezzo pagato per l'immobile.</p> <p>Se gli interventi sono eseguiti su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, o dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%. La detrazione è ripartita sempre in dieci quote annuali di pari importo nell'anno in cui le spese sono state sostenute e nei successivi, ma scompare la rateazione abbreviata per i contribuenti oltre i 75 anni.</p> <p>Il nuovo articolo disciplina anche il caso di decesso dell'avente diritto, stabilendo che la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero all'erede, solo nel caso in cui questi abbia conservato la detenzione materiale e diretta del bene.</p>	<p>Art.4</p>

<p><u>Detrazione per interventi di riqualificazione energetica edifici, comma 10</u> Viene prorogata per tutto il 2012 la detrazione del 55% relativa agli interventi per il risparmio energetico con le stesse modalità del 2011. Per effetto della previsione di cui all'art.16-<i>bis</i>, co.1, lett.h, relativamente alle spese sostenute a decorrere dal 1 gennaio 2013 genererà una detrazione del 36%, essendo questa detrazione conglobata nell'articolo 16- <i>bis</i>.</p>	
Isee	
<p>Con DPCM da emanarsi entro il 31 maggio 2012, verranno riviste le modalità di determinazione dell'Indicatore della situazione economica equivalente (Isee). Con il medesimo decreto verranno individuate le agevolazioni fiscali e tariffarie, nonché le provvidenze di natura assistenziale che a decorrere dal 1° gennaio 2013 non saranno più riconosciute ai soggetti in possesso di un Isee superiore ad una soglia individuata con il medesimo decreto. Restano, comunque, fermi i anche i requisiti reddituali già previsti dalla normativa vigente.</p>	Art.5
Regime premiale per favorire la trasparenza	
<p>A decorrere dal 1° gennaio 2013, artisti, professionisti in genere, imprese individuali e società di persone ed equiparate, potranno beneficiare di alcune agevolazioni. L'accesso a tali agevolazione è condizionato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - all'invio telematico all'Amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute, delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggette a fattura e - accensione di un c/c dedicato ai movimenti dell'attività esercitata. <p>Queste agevolazioni, da definirsi con un provvedimento, potranno consistere in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - predisposizione automatica a cura dell'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni periodiche, dei modelli di versamento e di dichiarazione Iva; - predisposizione automatica sempre da parte dell'Agenzia delle Entrate dei modelli 770 semplificato, CUD e di versamento periodico delle ritenute; - soppressione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale; - anticipazione del termine di compensazione del credito Iva, abolizione dell'obbligo del visto di conformità per le compensazioni superiori ad €15.000 ed esonero dalla presentazione delle garanzie per i rimborsi Iva. <p>In particolare sono previste:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i contribuenti non soggetti agli studi di settore l'esclusione dagli accertamenti induttivi di cui all'art.39 DPR n. 600/73 e art. 54 DPR n.633/72; - la riduzione a 3 anni del termine di decadenza per gli accertamenti, ai fini Irpef ed Iva. La norma non è applicabile in caso di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia d'ufficio per i reati di natura penale prevista dal D.Lgs. n.74/00. <p>In più, per coloro che adottano il regime in contabilità semplificata, in aggiunta a queste agevolazioni, sono previste:</p> <ul style="list-style-type: none"> - determinazione del reddito Irpef in base al principio di cassa e predisposizione automatica, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle dichiarazioni Irpef ed Irap; - esonero dalla tenuta delle scritture contabili e dal registro dei beni ammortizzabili; - esonero dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dell'acconto Iva. <p>Tale regime agevolato opera solo previa opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione di tale regime. In caso di opzione, il mancato rispetto degli obblighi previsti per accedervi, e di quelli previsti in tema di antiriciclaggio, i contribuenti</p>	Art. 10, commi da 1 a 8

perdono il diritto alle agevolazioni previste e sono soggetti ad una sanzione amministrativa da €1.500 ad €4.000. In caso di invio dei dati richiesti entro 90 giorni, ferma restando la sanzione amministrativa, i contribuenti non decadono dal beneficio e possono accedere al ravvedimento operoso.	
---	--

ACCERTAMENTO E CONTRASTO ALL'EVASIONE	
Studi di settore	
<p>I contribuenti soggetti agli studi di settore che dichiarano ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultati dall'applicazione degli studi stessi e che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati ai fini degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti; - per effetto del corretto adempimento di cui al punto precedente risultino coerenti, <p>a decorrere dalle dichiarazioni relative ai periodi di imposta 2011 potranno beneficiare dei seguenti vantaggi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la preclusione all'accertamento induttivo; - la riduzione a tre anni dei termini per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva salvo che le violazioni comportino l'obbligo di denuncia d'ufficio per i reati di natura penale prevista dal D.Lgs. n.74/00; - l'assoggettamento ad accertamento sintetico solo se il reddito risultante eccede di almeno 1/3 quello dichiarato. <p>Di riflesso e con effetto a decorrere dal periodo di imposta 2011 vengono abrogati il co.4-<i>bis</i> dell'art.10 e l'art.10-<i>ter</i> della L. n.146/98.</p>	Art. 10 commi da 9 a 13
Nuova sanzione penale	
Viene introdotta una sanzione penale per chi durante un'attività di accertamento ex artt. 32 e 33 del DPR n.600/73, o artt. 51 e 52 del DPR n.633/72, a seguito delle richieste effettuate dagli accertatori, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte, oppure fornisce dati o notizie non rispondenti al vero.	Art.11, co.1
Obbligo di comunicazione sulle movimentazioni dei conti correnti	
<p>A decorrere dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria tutte le movimentazioni che hanno interessato i rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti nonché l'importo delle operazioni, come disciplinati dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73, ad esclusione di quelle eseguite tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore ad €1.500, e ogni altra informazione relativa a questi rapporti, necessaria ai fini dei controlli fiscali.</p> <p>Tali informazioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle Entrate per l'individuazione dei contribuenti a maggior rischio di evasione da sottoporre a controllo.</p> <p><i>Le modalità di comunicazione saranno stabilite con successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, in concerto con le associazioni di categoria degli operatori finanziari.</i></p>	Art.11, commi da 2 a 4
Uteriori norme per il contrasto all'evasione	
Viene <u>abrogata</u> la disposizione contenuta nel D.L. n.138/11 all'art.2, co.36- <i>undecies</i> , che permetteva all'Agenzia delle Entrate di procedere all'elaborazione di specifiche <u>liste selettive</u> di contribuenti da sottoporre a controllo basate su informazioni relative ai rapporti e operazioni effettuate con gli operatori finanziari.	Art.11, commi da 5 a 7

- a. **160** abitazioni: fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- b. **140** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- c. **80** uffici: fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- d. **60** immobili produttivi: fabbricati classificati nel gruppo catastale D;
- e. **55** negozi: fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Valore dei terreni: il valore dei terreni agricoli è costituito da quello ottenuto applicando al reddito dominicale risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a **120**.

Le aliquote: l'aliquota di base dell'imposta è dello 0,76%, e può essere aumentata o diminuita dai Comuni fino a 0,3 %.

L'aliquota per l'abitazione principale è dello 0,4, e può essere aumentata o diminuita dai Comuni fino a 0,2 %.

L'aliquota per i fabbricati rurali ad uso strumentale è dello 0,2%, e può essere ridotta dai Comuni fino a 0,1%.

L'aliquota può essere poi ridotta dai Comuni fino allo 0.4% sull'immobile strumentale d'impresa; se posseduto da soggetti passivi Ires o se è dato in locazione.

Detrazioni: dall'imposta dovuta per la prima casa possono essere detratte 200 euro. Se l'abitazione è adibita ad abitazione principale di più soggetti passivi, la detrazione va ripartita tra gli stessi in base all'effettiva destinazione dell'immobile. Per le unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari, la detrazione di €200 può essere elevata dal Comune fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

Modalità di versamento: il primo versamento avverrà il 18 giugno 2012 (poiché il 16 cade di sabato) ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.241/97, l'imposta deve essere versata in maniera unitaria con eventuale compensazione dei crediti secondo quanto sarà disposto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Sanzioni: le sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione relativa alla nuova imposta vengono innalzate da un quarto ad un terzo.

Addizionale comunale: l'Agenzia delle Entrate è tenuta a corrispondere i rimborsi dell'addizionale comunale all'Irpef di cui è stata fatta richiesta con dichiarazioni o istanze presentate entro la data di entrata in vigore del presente decreto, senza far valere l'eventuale prescrizione decennale.

Accatastamento fabbricati rurali

Vengono riaperti i termini, fino al 31 marzo 2012, per presentare la domanda di variazione della categoria catastale per il riconoscimento della ruralità degli immobili tramite l'attribuzione della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale. Vengono fatte salve le domande e gli effetti che si sono prodotti dopo la scadenza dei termini originariamente previsti. Vengono riaperti i termini, fino al 31 marzo 2012, per presentare la domanda di variazione della categoria catastale per il riconoscimento della ruralità degli immobili tramite l'attribuzione della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale. Vengono fatte salve le domande e gli effetti che si sono prodotti dopo la scadenza dei termini originariamente previsti.

Art.13, co.21

Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (RES)

A decorrere dal 1° gennaio 2013 è istituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, che va a sostituire la Tarsu e la Tia.

Soggetti passivi: i soggetti interessati al pagamento del suddetto tributo tutti coloro che possiedono, occupano o detengono a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, comunque suscettibili di produrre rifiuti. Sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comunali condominiali.

La tariffa: Il tributo è commisurato sulla base di una tariffa, commisurata ad anno solare, che tiene conto delle qualità e quantità dei rifiuti prodotti, in relazione agli usi e alla attività svolta.

Per le unità immobiliari iscritte nel catasto urbano, la superficie assoggettabile al tributo è pari all'80% della superficie catastale.

Con regolamento da emanarsi entro il 31 ottobre 2012 sono stabiliti i criteri per la determinazione della tariffa che sarà composta, da una parte da un costo fisso di gestione del servizio, e dall'altra da una quota rapportata alla quantità di rifiuti conferiti. Il suddetto regolamento si applica a decorrere dall'anno successivo a quello della sua entrata in vigore. Si applicano, nel periodo transitorio che va dal 1° gennaio 2013, fino alla data in cui il regolamento trova applicazione, le norme del DPR n.158/99.

Alla tariffa deve poi applicarsi una maggiorazione di €0,30 per metro quadrato, incrementabili su disposizione del Comune fino ad un massimo di €0,40, dovuti per la copertura dei costi.

Riduzioni tariffarie: Il Comune può disporre delle riduzioni tariffarie, fino ad un massimo del 30%, per alcune circostanze particolari, come nel caso delle abitazioni con unico occupante. Sono previste dalla tariffa delle riduzioni per chi effettua la raccolta differenziata, che possono essere ulteriormente ridotte dal Consiglio comunale. Sarà ridotto, fino all'80% della tariffa, l'importo dovuto nel caso in cui vi sia la mancanza o l'interruzione del servizio di gestione dei rifiuti.

Presentazione della dichiarazione: la dichiarazione deve essere presentata entro il termine fissato dal Comune e deve essere redatta su un modello messo a disposizione dal comune.

Accertamento: il Comune designa il funzionario responsabile che ha ogni potere per l'esercizio di attività organizzativa e gestionale. Quest'ultimo ha il potere di inviare questionari al contribuente, per richiedere dati e notizie. Se non c'è collaborazione da parte di quest'ultimo l'accertamento può avvenire anche sulla base di presunzioni semplici.

Sanzioni: in caso di mancata, infedele o incompleta risposta al suddetto questionario si applica la sanzione da €100 ad €500; è soggetto alla sanzione del 30% dell'imposta dovuta in caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta dovuta; in caso di omessa presentazione della dichiarazione, scatta la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta dovuta, infine in caso di infedele dichiarazione si applica la sanzione dal 50% al 100% del tributo non versato.

A decorrere dal 1° gennaio 2013, sono soppressi tutti i vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti.

Art.14

Addizionale Irpef regionale

A decorrere dall'anno d'imposta 2011, viene aumentata l'aliquota di base dell'addizionale regionale Irpef da 0,9% all'1,23%. La suddetta aliquota si applica anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano.

Art.28

TASSA SUL LUSSO	
Bollo auto	
<p>A decorrere dal 1° gennaio 2012 l'addizionale erariale della tassa automobilistica istituita con il D.L. n.98/11 viene inasprita ed è pari a €20 ogni Kw di potenza superiore ai 185 Kw.</p> <p><i>(è dubbia la questione dell'applicazione dell'addizionale erariale maggiorata limitatamente alle auto immatricolate nei tre anni precedenti alla data del pagamento oppure per quelle immatricolate in qualsiasi anno)</i></p>	Art.16, co.1
Tassa stazionamento imbarcazioni da diporto	
<p>A decorrere dal 1° maggio 2012 i proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio e gli utilizzatori tramite <i>leasing</i> finanziario di unità da diporto che si trovino nei porti marittimi nazionali, navighino o siano ancorate in acque pubbliche devono versare una tassa annuale di stazionamento su base giornaliera e determinata in funzione della lunghezza delle unità da diporto. Sono esenti le unità in proprietà o uso dello Stato ed enti pubblici, quelle obbligatorie di salvataggio, i battelli di servizio e quelle possedute ed utilizzate da enti ed associazioni di volontariato per soli fini di assistenza sanitaria e pronto soccorso. Sono previste delle riduzioni per i proprietari residenti nella Laguna di Venezia e nelle isole minori. Le modalità di pagamento verranno stabilite con provvedimento direttoriale e per i casi di ritardato, omesso o parziale versamento si applica una sanzione amministrativa tributaria dal 200% al 300% dell'importo non versato oltre alla tassa dovuta.</p>	Art.16, commi da 2 a 10
Imposta erariale aeromobili	
<p><u>Dal 6 dicembre</u> i proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio e gli utilizzatori tramite <i>leasing</i> finanziario di aeromobili devono versare un'imposta erariale in funzione del peso massimo al decollo. Per gli elicotteri l'imposta è dovuta in misura doppia rispetto ad un aereo di pari peso al decollo. L'imposta deve essere versata all'atto di richiesta del rilascio o del rinnovo del certificato di revisione dell'aeronavigabilità. In caso di durata inferiore all'anno, l'imposta è rapportata ai mesi di concessione. Sono esenti tra gli altri gli aeromobili dello Stato e quelli equiparati, quelli in proprietà o in esercizio dei licenziatari dei servizi di linea e non linea, nonché quelli dei centri di addestramento per le abilitazioni e quelli di proprietà dell'Aero club d'Italia.</p> <p><i>L'imposta è versata secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del decreto.</i></p>	Art.16, commi da 11 a 15
REDDITO D'IMPRESA	
Riallineamento partecipazioni derivanti da operazioni straordinarie	
<p>La possibilità di procedere al riallineamento dei valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09 - introdotta dall'art.23 del D.L. n.98/11 - mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti a seguito di conferimenti, fusioni e scissioni, viene estesa alle operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso al 31/12/11.</p> <p>L'imposta sostitutiva per il riallineamento è dovuta in 3 rate di pari importo da versare:</p>	Art.20

<ul style="list-style-type: none"> - la prima entro il versamento del saldo delle imposte dovute per il periodo di imposta 2012; - la seconda e la terza entro il termine di versamento della prima e della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2014. <p>Gli effetti del riallineamento decorreranno a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.</p>	
---	--

VARIE

Imposta straordinaria sulle attività scudate

<p>A decorrere dall'anno 2011 è dovuta un'imposta straordinaria in misura pari all'1,5% sulle attività ancora segretate che sono state oggetto di rimpatrio, ai sensi della L. n.78/09 e del D.L. n.350/01. L'imposta è dovuta anche per le attività oggetto di emersione che alla data che al 6 dicembre sono state in tutto o in parte prelevate dal rapporto di deposito amministrazione o gestione ovvero comunque dismesse. L'imposta viene trattenuta dagli intermediari abilitati o, in alternativa, versata a cura degli stessi su provvista del contribuente. Il versamento deve essere fatto in due rate di pari importo entro il 16 febbraio 2012 e 2013. L'omesso versamento viene sanzionato con un importo pari all'imposta non versata. <i>Le disposizioni di attuazione saranno definite con un provvedimento direttoriale.</i></p>	Art. 19, commi da 4 a 10
---	---

Bollo su titoli, strumenti e prodotti finanziari

<p>L'imposta dovuta sulle comunicazioni relative ai prodotti e agli strumenti finanziari anche non soggetti ad obbligo di deposito, con esclusione dei fondi pensione e di quelli sanitari, non è più dovuta in misura fissa ma in misura proporzionale pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 0,1% per l'anno 2012 - 0,15% a decorrere dal 2013. <p>Le comunicazioni relative ai prodotti e agli strumenti finanziari scontano l'imposta nella misura minima di €34,20 e massima di €1.200. Limitatamente alla somma da versare entro il 30 novembre 2012, la stessa è ridotta nella misura del 50%.</p>	Art. 19, commi da 1 a 3
---	--

Canone Rai

<p>Nelle dichiarazioni dei redditi delle imprese e delle società dovrà essere indicato il numero di abbonamento speciale alla radio o televisione e ogni altro elemento eventualmente indicato con il provvedimento di approvazione del modello dichiarativo.</p>	Art.17
---	---------------

Clausola di salvaguardia - aumento aliquota Iva

<p>In parziale modifica a quanto stabilito con la Manovra correttiva di cui al D.L. n.98/11, in caso di mancata entrata in vigore entro il 30 settembre 2012 della riforma fiscale consistente nella razionalizzazione del regime di esenzioni, esclusioni e favori fiscali che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, è previsto a decorrere dal 1 ottobre 2012 l'incremento delle aliquote Iva del 10% e del 21% di due punti percentuali. A decorrere dal 1° gennaio 2014 le predette aliquote sono ulteriormente aumentate di 0,5%.</p>	Art.18
---	---------------

LAVORO E PREVIDENZA

Aumento contributivo lavoratori autonomi

<p>Con effetto dall'1 gennaio 2012: aliquote contributive pensionistiche di artigiani e commercianti saranno incrementate di 0,3 punti percentuali ogni anno fino a raggiungere il livello del 22%.</p>	Art.24, co.23
---	----------------------

Casse professionali	
Hanno l'obbligo, entro il 31 marzo 2012, di adottare misure per assicurare l'equilibrio del saldo previdenziale; in caso contrario scatterà per tutti gli iscritti il contributivo pro rata e un contributo di solidarietà dell'1%, a carico dei pensionati, per il biennio 2012-2013.	Art.24 co.24
Tassazione separata Tfr	
Le indennità di fine rapporto per i lavoratori dipendenti e assimilati, nonché, in ogni caso i compensi e le indennità percepiti dagli amministratori delle società di capitali, il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011, non sono ammesse a tassazione separata per l'importo complessivamente eccedente un milione di euro. Tale eccedenza concorre alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie.	Art.24, co.31

EUROCONFERENCE
 EDITORE



LA FISCALITÀ' 2012 A REGIME

Società di comodo, nuovo regime delle perdite, tassazione delle rendite finanziarie, rivalutazione di terreni e partecipazioni e nuova disciplina per i soggetti "minimi"

AUTORI:	EDIZIONE:	PREZZO:
S. Chirichigno L.Miele, N.Villa, R.Galiero, V.Cirimbilla, V.Russo, L.Scappini	Dicembre 2011	€ 25,00 IVA compresa

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**

Gruppo
EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze



I chiarimenti delle Entrate sulla disciplina fiscale delle perdite d'impresa

La [circolare n.53/E del 6 dicembre 2011](#) dell'Agenzia delle Entrate contiene i chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa a seguito del D.L. n.98/11 che ha modificato il regime delle stesse per i soggetti Ires.

È noto che nell'art.84 del Tuir, così come risultante dalle modifiche intervenute, è stato:

- ➔ da un lato, eliminato il limite quinquennale di riporto delle perdite;
- ➔ dall'altro lato, stabilito che la perdita può essere utilizzata per ridurre il reddito imponibile di ciascun periodo successivo in misura non superiore all'80% dello stesso. In sostanza, deve comunque essere dichiarato il 20% del reddito prodotto anche se la perdita potrebbe azzerare tale reddito.

Le modifiche normative intervenute ad opera del citato D.L. n.98/11 interessano:

- ➔ le società per azioni, in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- ➔ gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale;
- ➔ le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione.

Non è stato modificato il disposto dell'art.8, co.3, del Tuir, nel quale è stabilito che le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali individuali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, in quelli successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi.

È, quindi, rimasta invariata la disciplina per i soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria di cui all'art.8 dello stesso Testo Unico; così come invariato è il regime delle perdite per gli enti non commerciali che esercitano un'attività d'impresa per i quali, per effetto dell'art.143 del Tuir, si applica l'art.8 del medesimo Testo Unico (e non l'art.84).

Decorrenza delle nuove regole

Il documento di prassi chiarisce un aspetto rilevante legato alla decorrenza della nuova normativa. Il dubbio, in assenza di un'espressa previsione di decorrenza e di contraddittorie affermazioni recate nella relazione illustrativa e nella relazione tecnica al provvedimento, riguardava l'applicazione delle novità anche alle perdite realizzate prima del 2011; in particolare, trattasi delle perdite realizzate dal 2006 al 2010.

In un precedente intervento su questa Rivista¹ avevamo già avuto modo di sostenere che doveva darsi rilievo alla finalità della norma che è quella di fornire sostegno alle imprese che escono dall'attuale crisi economico-finanziaria e che si trovano ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio. Non appariva, pertanto, logico escludere dall'applicazione della nuova normativa le perdite dei periodi d'imposta già pesantemente influenzati dalla detta crisi.

La questione è stata risolta dalla C.M. n.53/E/11 nel senso da noi prospettato; infatti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'applicabilità della nuova disciplina di utilizzo delle perdite:

¹ Si veda degli Autori, "Manovra 2011: riporto illimitato delle perdite ma nel limite dell'80%", in La Circolare Tributaria n.31/11, pag.8 e ss..

“anche alle perdite maturate nei periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento. Trattasi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010”.

Tale soluzione è stata motivata – argomenta l’Agenzia - da ragioni di ordine logico-sistematico ed è coerente con le finalità dell’intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigore dell’art.84 *ante* e *post* modifica².

Perdite e consolidato fiscale

La circolare dell’Agenzia contiene alcuni chiarimenti anche in tema di consolidato. Nell’ambito della tassazione consolidata occorre distinguere tra perdite maturate nel periodo d’imposta dalle società consolidate e trasferite alla *fiscal unit* e riporto in avanti delle perdite risultanti dalla dichiarazione del gruppo.

In caso di perdite maturate nel periodo d’imposta e trasferite dalle consolidate alla *fiscal unit*, la C.M. n.53/E/11 chiarisce che le nuove disposizioni non hanno alcun riflesso, nel senso che permane la compensazione intersoggettiva, per intero, nell’anno di formazione dei redditi e delle perdite dei diversi soggetti aderenti alla tassazione consolidata, in coerenza con la constatazione che il gruppo costituisce, di fatto, un soggetto unitario. Discorso diverso va sviluppato con riguardo alle perdite:

- utilizzabili dalla consolidante nell’ambito della tassazione di gruppo, nei periodi di validità dell’opzione;
- formatesi in capo alle società rientranti nel perimetro di consolidamento prima dell’ingresso nel regime.

In tali casi, infatti, si applicano le nuove regole, e cioè il riporto in avanti senza limiti di tempo con il limite quantitativo dell’80% del reddito globale prodotto dal gruppo nei periodi d’imposta successivi a quello di formazione della perdita (nel primo caso) ovvero dei redditi dei periodi d’imposta successivi solo in capo alle società cui si riferiscono (nel secondo caso).

Esempio 1

Periodo d'imposta 2011

- società Alfa (consolidante): reddito pari a 200;
- società Beta (consolidata): perdita pari a 150.

Reddito di gruppo: €50 derivante dalla somma algebrica dei risultati fiscali delle due società.

Esempio 2

Consolidato formato da Alfa e Beta dal 2011.

Periodo d'imposta 2011

- Società Alfa (consolidante): reddito di 100;
- Società Beta (consolidata): perdita di 200;
- Perdita di gruppo: 100 derivante dalla somma algebrica dei redditi e delle perdite. Alla perdita di gruppo si applica il nuovo art.84 del Tuir.

Periodo d'imposta 2012

- Società Alfa (consolidante): reddito di 100;
- Società Beta (consolidata): reddito di 20.
- Reddito di gruppo: 24 (120 somma algebrica redditi del 2012 - 96 perdite pregresse del 2011 compensabili).

² In tal senso, si era espressa anche la circolare n.24/IR del 2011 del CNDCEC.

Esempio 3

Consolidato formato da Alfa e Beta dal 2011

Periodo d'imposta 2011

- ➔ Società Alfa consolidante: reddito pari a 200
- ➔ Società Beta consolidata: reddito imponibile pari a 100 ma con perdite pregresse pari a 200.

Beta scomputa dal proprio reddito perdite per 80 (80% di 100) e trasferisce alla *fiscal unit* il reddito di 20.

Il reddito del gruppo sarà pari a 220, risultante dalla sommatoria del reddito di Alfa (200) e del reddito di Beta (20).

Perdite e società trasparenti di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir

La circolare dell'Agenzia contiene chiarimenti anche in merito al regime delle perdite nell'ambito delle società trasparenti di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir, sia con riguardo alla società partecipata sia con riguardo ai soggetti partecipanti.

⇒ Perdite maturate dalla società trasparente prima dell'ingresso nel regime e perdite realizzate nel regime eccedenti il Patrimonio netto

Nell'articolo 115, co.3, terzo periodo, del Tuir, in relazione al regime di trasparenza applicabile alle società di capitali partecipate da altre società di capitali, si afferma che *"le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota di Patrimonio netto contabile della società partecipata."*

Nell'articolo 116, co.2, riguardante le società a responsabilità limitata partecipate da persone fisiche, si prevede che le disposizioni contenute nell'art.115, co.3, si rendono applicabili anche al regime di trasparenza disciplinato dall'art.116.

Nel decreto ministeriale di attuazione dei regimi di trasparenza (D.M. 23 aprile 2004), all'art.7, co.2, viene inoltre precisato che *"le perdite fiscali della società partecipata sono imputate ai soci nel periodo d'imposta indicato nel comma 1 in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite dell'esercizio entro il limite delle rispettive quote del Patrimonio netto contabile della società partecipata (.....).Le perdite fiscali eccedenti il limite di cui al periodo precedente e quelle relative ai periodi imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'art.84 del Tuir"*.

Secondo le nuove regole, quindi, la perdita eccedente il Patrimonio netto contabile resta in capo alla società partecipata e sarà utilizzata per compensare il reddito realizzato nei successivi periodi d'imposta, anche oltre il quinquennio, ma nel limite dell'80% del reddito stesso.

Analogo ragionamento va svolto per le perdite della società trasparente prodotte anteriormente all'ingresso nel regime in quanto per le stesse valgono le medesime disposizioni dello scomputo delle perdite di periodo eccedenti il Patrimonio netto contabile della partecipata. In tal senso si esprime l'art.7, co.2, del D.M. 23 aprile 2004. Pertanto, ad esempio, in caso di perdita fiscale pregressa realizzata nel 2010 pari a 5.000 e di reddito realizzato dalla partecipata nel primo periodo di opzione 2011 pari a 4.000, il reddito da imputare ai soci è pari a 800 (20% di 4.000) e la perdita residua di 1.800 è riportata in avanti in capo alla partecipata.

⇒ L'utilizzo della perdita della trasparente da parte dei soci

La C.M. n.53/E/11 chiarisce che:

“le nuove regole previste dall'art.84 del Tuir non producono alcun effetto sulle perdite realizzate dalla società partecipata in costanza di regime e imputate ai soci: si tratta, infatti, di “perdite di periodo” trasferite ai soci nel limite del Patrimonio netto contabile della società trasparente riferibile a ciascun socio”.

Se dalla contrapposizione tra componenti positivi e negativi di reddito risulta un reddito imponibile, questo reddito, nei limiti dell'80%, potrà essere compensato con eventuali perdite pregresse della società partecipante. Se il socio non riesce a utilizzare integralmente le perdite nel periodo d'imposta in cui le stesse gli sono state attribuite in regime di trasparenza potrà computarle in diminuzione sia di redditi che in futuro perverranno dal regime di trasparenza sia di redditi diversi da questi secondo le ordinarie (e nuove) regole che disciplinano l'utilizzo delle perdite.

In caso di regime di trasparenza di cui all'art.116 del Tuir (Srl partecipate da persone fisiche), la perdita della partecipata può essere utilizzata dai soci secondo le regole dei soggetti Irpef, sia che il socio sia titolare di reddito d'impresa sia che non lo sia e con le differenti regole tra soggetti in regime ordinario e soggetti in regime di contabilità semplificata. Trattandosi dell'applicazione di regole dei soggetti Irpef, nessun effetto produce la modifica all'art.84 del Tuir³.

⇒ Perdite dei soci maturate ante ingresso nel regime di trasparenza

Le perdite pregresse dei soci possono essere utilizzate dagli stessi partecipanti unicamente per compensare i propri redditi; è fatto, invece, divieto di utilizzo di tali perdite pregresse per compensare i redditi imputati dalla società partecipata in regime di trasparenza⁴.

Un esempio concernente l'art.115 del Tuir può aiutare a capire meglio la concreta applicazione della norma.

Esempio

Le società Alfa e Beta optano nel periodo d'imposta 2012 per il regime di trasparenza fiscale ex art.115 del Tuir in qualità di partecipanti, ciascuna in misura pari al 50% del patrimonio della società partecipata Gamma.

Nel periodo di imposta 2011:

- ⇒ Alfa ha conseguito una perdita di € 36.000;
- ⇒ Beta ha conseguito una perdita di € 30.000;
- ⇒ la partecipata Gamma ha conseguito una perdita di € 20.000.

Nel periodo d'imposta 2012:

- ⇒ Alfa ha conseguito un reddito di € 40.000;
- ⇒ Beta ha conseguito un reddito di € 30.000;
- ⇒ la partecipata Gamma ha conseguito un reddito di € 24.000.

Gamma imputerà il proprio reddito in capo alle società partecipanti, dopo aver scomputato le proprie perdite pregresse per € 19.200 (24.000 x 80%). Pertanto, il reddito imputato ai soci Alfa e Beta risulterà pro-quota pari a € 2.400 (= (24.000 - 19.200) x 50%).

Esaminando la situazione reddituale dei singoli soci si avrà che:

- ⇒ Alfa potrà scomputare dal proprio reddito (€ 40.000) le proprie perdite pregresse (€ 36.000) nel limite dell'80% dello stesso e quindi fino a concorrenza di € 32.000 (40.000 x 80%). Si determina un reddito netto di € 8.000 (40.000 - 32.000), cui va sommato il reddito imputato per trasparenza da Gamma pari a € 2.400. Il reddito complessivo imponibile di Alfa ammonterà a € 10.400.

³ In tal senso, C.M. n.53/E/11.

⁴ Tale limitazione non trova applicazione con riferimento alle perdite fiscali realizzate dai soci nei periodi di imposta del regime di trasparenza. Queste ultime, infatti, possono essere utilizzate in compensazione sia del reddito generato direttamente dal socio, che del reddito imputato dalla società trasparente.

- ➔ Beta potrà scomputare dal proprio reddito (€ 30.000) le proprie perdite pregresse (€ 30.000) nel limite dell'80% dello stesso e quindi fino a concorrenza di € 24.000 (30.000 x 80%). Si determina un reddito netto di € 6.000 (30.000 – 24.000), cui va sommato il reddito imputato per trasparenza da Gamma pari a € 2.400. Il reddito complessivo imponibile di Alfa ammonterà a € 8.400.

Dall'esempio appare evidente che le perdite pregresse (*ante* ingresso nel regime di opzione) possano essere scomputate (nel nuovo limite dell'80%) soltanto dai redditi autonomamente prodotti dalle partecipanti e non dal reddito complessivo delle stesse (che include anche il reddito imputato per trasparenza).

Imprese in fase di *start up*


Nell'articolo 84, co.2 del Tuir è stata eliminata la precisazione che 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 "*senza alcun limite di tempo*". Ciò in quanto tale precisazione risulta ormai superflua dopo l'eliminazione di tale limite nel comma 1. È stato, però, precisato che il computo in diminuzione deve avvenire "*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*".

Si è inteso, in tal modo, stabilire che nei casi di perdite maturate nei primi tre periodi d'imposta non trova applicazione la limitazione dell'utilizzo della perdita nella misura dell'80% del reddito dei periodi d'imposta successivi. Il riporto delle perdite, quindi, permane pieno e illimitato nel tempo.

Risulta, inoltre, confermata la condizione che le perdite "*si riferiscano ad una nuova attività produttiva*".

È stato osservato⁵ che, verosimilmente, la novità legislativa influenzerà i criteri di pianificazione dell'utilizzo delle perdite da parte delle imprese, che, in assenza di prescrizioni normative in merito alla priorità di utilizzo, troveranno più conveniente utilizzare in primo luogo quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta (che possono abbattere integralmente i redditi dei periodi successivi) e poi quelle realizzate dal quarto periodo in poi (utilizzabili entro il limite dell'80% dei redditi dei periodi successivi). In questo modo si rinverrà la penalizzazione finanziaria. Nel sistema *ante* modifica, invece, si utilizzavano preliminarmente le perdite ordinarie rinviando l'utilizzo di quelle del primo triennio illimitatamente riportabili al momento in cui le prime fossero esaurite.

EUROCONFERENCE
EDITORE



E-BOOK

IL NUOVO REGIME FISCALE DELLE PERDITE D'IMPRESA

Aggiornato con la C.M. n.53/E/11

A CURA DI:
Centro Studi Tributari

EDIZIONE:
Settembre 2011

PREZZO:
€ 12,50 + IVA 21%

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

⁵ G. Albano, D. Borzumato, A. Pacieri, "Perdite fiscali con riporto senza vincoli temporali", il Sole 24 Ore del 18/07/11.

Le risposte ai dubbi più frequenti in merito alle società di comodo

Si propone di seguito una selezione dei più interessanti e diffusi dubbi sulle società non operative, emersi nelle sedi congressuali dei nostri eventi e le relative risposte fornite dagli Esperti.

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

D.: *Una società di capitale ha proposto interpello disapplicativo della disciplina delle società di comodo. La società medesima non ha ricevuto risposta entro il termine di versamento delle imposte, né entro quello di presentazione del modello Unico. In sede dichiarativa la società non si è adeguata al reddito minimale desumibile dal test di cui all'art.30, L. n.724/94. Si chiede come ci si debba comportare in merito, visto che nel mese di dicembre scade il termine di 90 giorni per la presentazione della dichiarazione integrativa.*

R.: Le norme sulle società di comodo non prevedono espressamente che la mancata risposta dell'Agenzia delle Entrate, entro 90 giorni dalla regolare presentazione dell'interpello disapplicativo, equivalga ad un provvedimento di c.d. "silenzio-assenso". In base alla disposizione recata dall'art.20, L. n.241/90, tuttavia, vi sono ragionevoli motivi per ritenere che l'inerzia dell'Agenzia delle Entrate debba essere interpretata come implicita accettazione della causa di disapplicazione proposta dalla società. Nel caso concreto, la società può evitare di assolvere le imposte dovute in applicazione dei "minimi" previsti dall'art.30 Legge n.724/94; ferma restando la necessità di dover impugnare in Commissione Tributaria l'atto impositivo che venga eventualmente emesso dal competente ufficio fiscale, contestando la legittimità della condotta dell'Amministrazione Finanziaria (a causa della mancata risposta) e dimostrando le circostanze che giustificano la disapplicazione delle norme sulle società di comodo.

D.: *Una Srl commerciale è stata costituita nel 2008. Si tratta di una società che non è mai stata operativa, avente nel bilancio le seguenti voci:*

- *nello Stato patrimoniale, il Capitale sociale (pari ad €10.000) e le spese di costituzione;*
- *nel Conto economico, la tassa annuale di iscrizione nella Camera di commercio.*

La società è priva di dipendenti e ha conseguito nei periodi di imposta delle perdite che sono state coperte attraverso finanziamenti da parte dei soci. Nel caso di specie si richiede:

- *se sia necessario presentare interpello disapplicativo;*
- *se l'interpello medesimo va presentato in tutti i periodi di imposta;*
- *come procedere con la determinazione degli eventuali acconti d'imposta.*

R.: In base all'art.2, co.36-decies, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, l'emersione di perdite fiscali per i periodi di imposta 2009-2010-2011 comporta che, per presunzione di legge, la società è considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012: e, perciò, obbligata ad assolvere le imposte dovute per lo stesso anno 2012 in base ai "minimi" stabiliti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare questa conseguenza, la società – a meno che non possa fruire di specifiche cause di esclusione – deve presentare un interpello disapplicativo. La richiesta di disapplicazione può riguardare già l'anno di imposta 2011; se accolta, la risposta favorevole vale anche per i successivi anni d'imposta, a condizione che le circostanze oggettive di non operatività restino invariate. Se non accolta, la società deve assolvere gli acconti per l'anno d'imposta 2012 assumendo come riferimento l'imposta "virtuale" dell'anno 2011, cioè calcolata con applicazione dei "minimi" delle società di comodo.

D.: <i>Si chiede se una società di capitali in liquidazione (con liquidatore nominato dal Tribunale) non operativa da anni, che consegue nei medesimi periodi una perdita, debba inviare un interpello disapplicativo per non rientrare nella disciplina delle società di comodo di cui alla L. n.724/94.</i>
R.: Sì, in linea di principio, è necessaria la presentazione di un interpello disapplicativo, poiché lo stato di liquidazione volontaria non rientra tra le cause di esclusione della disposizioni sulle società di comodo. Si segnala, tuttavia, che, in base al Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 14/02/08, la disapplicazione “automatica” – senza necessità di interpello – opera per le società in liquidazione che manifestino nella dichiarazione dei redditi la volontà di porre termine alla procedura di liquidazione e di cancellarsi dal registro imprese, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.
D.: <i>Una società di capitali si è costituita nel 2009 e inizia nello stesso periodo la costruzione dell’immobile nel quale eserciterà l’attività di albergo dal 2012. Nel triennio 2009-2011 la società stessa consegue delle perdite. Si chiede innanzitutto se la società, per non rientrare nella disciplina delle società di comodo di cui alla L. n.724/94, debba produrre istanza di interpello disapplicativo.</i>
R.: <ul style="list-style-type: none"> • Sì, la presentazione dell’istanza di interpello è necessaria per evitare che, in base alle nuove disposizioni (cfr. art.2, co.36-<i>decies</i>, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11), l’emersione di perdite fiscali per il triennio 2009-2011, la società rientri “automaticamente” nella disciplina delle società di comodo nel periodo d’imposta 2012. • Per quanto attiene l’immobile assegnato in uso al socio, si evidenzia che, a partire dal periodo d’imposta 2012, lo stesso socio dovrà assolvere l’Irpef corrispondente al valore di mercato dello stesso immobile (canone di locazione), diminuito dell’eventuale corrispettivo versato da sua parte. D’altra parte, se detto corrispettivo è inferiore al valore di mercato, la società non potrà comunque dedurre i costi relativi a tale immobile (cfr. art.2, co.36-<i>quaterdecies</i> e 36-<i>quinqüesedecies</i>, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11).
D.: <i>Una società di capitali versa in stato di liquidazione. Il proprio bilancio risulta essere privo di qualsiasi elemento che possa determinare ricavi presunti convenzionali ed effettivi. La società stessa, inoltre, data la situazione di stallo in cui si trova la procedura di liquidazione, si trova e si troverà in stato di perdita fiscale strutturale. Si chiede se nel caso di specie convenga presentare ugualmente l’istanza di interpello disapplicativo sulle società di comodo.</i>
R.: Sì, è opportuno presentare un interpello disapplicativo, poiché il descritto stato di liquidazione volontaria non rientra, in linea di principio, tra le cause di esclusione della disposizioni sulle società di comodo.
D.: <i>Una Srl immobiliare di gestione possiede un unico immobile a uso abitativo vincolato. Nei periodi 2009-2010-2011 la società ha conseguito degli utili civilistici, ma delle perdite ai fini fiscali. Si chiede se in questa situazione si applichi la normativa sulle società di comodo di cui all’art.2, L. n.138/11, ovvero se sia necessario, al fine di chiederne la disapplicazione, presentare relativo interpello.</i>
R.: <ul style="list-style-type: none"> • Ipotizzando che il quesito si riferisca alla detenzione di un immobile locato a canone vincolato, ai sensi della L. n.431/98, si osserva che, in base al Provvedimento Agenzia Entrate del 14 febbraio 2008, la disposizioni sulle società di comodo non si applicherebbero, senza necessità di presentazione di un interpello. Se tale situazione dovesse sussistere anche nel corso dell’anno d’imposta 2012, non dovrebbe pertanto rendersi necessaria la presentazione dell’interpello.

- Qualora, invece, il quesito faccia riferimento ad un immobile di interesse storico o artistico, il cui reddito è determinato in base alla rendita catastale (cfr. art.11, co.2, L. n.413/91), si osserva che non sussistono cause di disapplicazione dalle norme sulle società di comodo. Pertanto, la reiterata emersione di perdite fiscali renderebbe opportuno, in questa ipotesi, la presentazione di un interpello disapplicativo, in cui la società spieghi le ragioni della mancata redditività.

D.: Una società di costruzioni, costituitasi nell'anno 2007, acquista un terreno per costruire una palazzina di 15 appartamenti. Nei periodi 2008-2009-2010 essa realizza delle perdite fiscali. Nel periodo 2011 essa inizia a vendere gli appartamenti, con il conseguente realizzo di utili. Si chiede se la società debba fare interpello per sfuggire alla nuova normativa sulle società di comodo.

R.: In base all'art.2, co.36-*undecies*, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società potrà essere considerata società di comodo con riguardo all'anno di imposta 2012, se il reddito imponibile relativo all'anno d'imposta 2011 sarà dichiarato in misura inferiore al "minimo" stabilito dall'art.30, L. n.724/94. Verificandosi questa circostanza, è opportuna la presentazione di un interpello disapplicativo.

D.: Una società è stata in perdita fiscale per 3 esercizi consecutivi. Nell'anno 2004 essa ha presentato interpello disapplicativo che è stato accolto dall'Amministrazione Finanziaria. L'interpello medesimo copre i periodi che vanno dal 2005 al 2012. Si chiede se l'interpello disapplicativo sia a oggi valido alla luce della nuova normativa sulle società di comodo.

R.: In linea di principio, si evidenzia che la risposta positiva ad un interpello disapplicativo relativo ad un certo anno d'imposta esplica effetti anche per tutti i periodi d'imposta successivi, a condizione che non si siano modificate le circostanze oggettive di mancato conseguimento dei ricavi "minimi", che erano state descritte nell'istanza originaria (cfr. a conferma, Prov. Agenzia Entrate del 14/02/08).
Tuttavia, poichè l'applicazione della nuova disciplina sulle società di comodo – in connessione all'emersione reiterata di perdite fiscali nel triennio 2009-2011 - può dipendere da fenomeni diversi rispetto al mancato conseguimento dei ricavi 'minimi, come descritti nell'originario interpello, si ritiene opportuna la presentazione di una diversa istanza di interpello che, a partire dal primo periodo d'imposta di sua entrata in vigore (2012), spieghi le ragioni della mancata redditività.

D.: Una Srl detiene nel proprio attivo una partecipazione e una serie di immobili affittati. Nell'anno 2010 è stato presentato interpello disapplicativo dalla normativa delle società di comodo; l'interpello è stato accolto dall'Amministrazione finanziaria. La società è però in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Si chiede se l'interpello presentato sia ancora valido, tenendo conto che la situazione oggettiva non è mutata, ovvero se sia necessario presentare un nuovo interpello.

R.: Sì, si ritiene opportuno che un nuovo interpello sia presentato con riguardo al periodo d'imposta 2012, immediatamente successivo al triennio di reiterata emersione di perdite fiscali (2009-2011). Ed infatti - sebbene sia noto che, in ipotesi di invarianza delle circostanze oggettive, la disapplicazione accolta dall'Agenzia Entrate produca effetti anche per tutti i periodi d'imposta successivi (cfr. Prov. Agenzia Entrate del 14/02/08 – la nuova disciplina si basa un fenomeno (cioè, l'emersione di perdite fiscali sistemiche), che può dipendere da circostanze diverse dal mancato conseguimento dei ricavi "minimi", come descritti nell'originario interpello. Pertanto, il nuovo interpello, relativo al primo periodo d'imposta di entrata in vigore della nuova disciplina sulle perdite sistemiche (2012), dovrà opportunamente spiegare le ragioni della mancata redditività da parte della società.

D.: Una società si è costituita nel 2008. Nel primo esercizio (chiuso in perdita civilistica e fiscale) la società è esclusa dall'applicazione della normativa sulle società di comodo. Nel 2009, la società, che non aveva ancora ricevuto le autorizzazioni amministrative necessarie all'esercizio dell'attività prevista dallo statuto, presenta istanza di interpello disapplicativo che viene rigettata dall'Agenzia delle Entrate. La società stessa ha deciso di non impugnare tale atto e di non adeguarsi al reddito minimale. Nel 2010 la società si trova nelle stesse condizioni degli anni precedenti e ripresenta nuovamente istanza di interpello disapplicativo che in questo caso viene accolto limitatamente per il periodo 2010. Si chiede:

- se sia possibile impugnare il provvedimento di diniego del 2009 ovvero se sia possibile impugnare solamente l'avviso di accertamento;
- il comportamento che conviene adottare da parte della società posto che la società stessa è in perdita dal 2008 e vi permarrà fin tanto che non ottiene le autorizzazioni all'esercizio dell'attività. In particolare, si richiede se convenga presentare istanza di interpello disapplicativo annualmente. Si richiede infine se, in caso di accertamento negli anni successivi, sia possibile, oltre che corretto, utilizzare gli interpelli accolti dimostrando che le condizioni contenute nelle istanze medesime non sono mutate.

R.:

- Al momento attuale, il provvedimento di diniego per l'anno d'imposta 2009 non è più impugnabile, per decorso dei relativi termini di legge (60 giorni dalla sua notifica). La società potrà comunque impugnare l'atto impositivo che venga eventualmente emesso con riguardo all'anno d'imposta 2009.
- Se l'interpello accolto per il successivo anno d'imposta 2010 si è basato su circostanze oggettive che non si sono modificate negli anni successivi (quale, ad esempio, il mancato rilascio delle autorizzazioni amministrative), non è necessaria la riproposizione di nuovi interpelli. La risposta positiva dell'Agenzia delle Entrate, infatti, dovrebbe continuare ad esplicare i suoi effetti anche per gli anni successivi (cfr. Provv. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008). Eventuali atti impositivi potranno, pertanto, essere opposti, dimostrando la sussistenza delle riferite circostanze oggettive.
- Infine, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2012, si ritiene che un nuovo interpello debba essere opportunamente presentato se detto periodo sia successivo ad un triennio di reiterata emersione di perdite fiscali (2009-2011). Ed infatti, la disapplicazione accolta dall'Agenzia Entrate per il periodo d'imposta 2010 potrebbe non esplicare effetti, poiché la nuova disciplina si basa su un fenomeno (cioè, l'emersione di perdite fiscali sistemiche), che potrebbe derivare da circostanze diverse rispetto a quelle descritte nell'originario interpello. Pertanto, la richiesta di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, con riferimento al primo periodo d'imposta di applicazione della nuova fattispecie sulle perdite sistemiche (2012), dovrà nuovamente spiegare le ragioni della mancata redditività da parte della società.

D.: *Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione neghi la richiesta disapplicativa sulla base di motivazioni errate o comunque palesemente non riferibili alla società presunta di comodo, si richiede cosa comporti tale vizio. In particolare si chiede se sia possibile considerare il c.d. "diniego viziato" come implicito "silenzio-assenso".*

R.: No, non è possibile. La tutela contro un diniego di disapplicazione che si ritiene viziato deve essere esercitata tramite apposito ricorso in commissione tributaria, richiedendo l'annullamento del provvedimento. Qualora la società non abbia operato in tal senso, né si sia adeguata ai 'minimi' stabiliti dall'art.30, L. n.724/94, si ritiene comunque possibile che l'eventuale atto impositivo emesso dal competente ufficio fiscale possa essere impugnato in Commissione Tributaria.

<p>D.: <i>Una società ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Nell'anno 2012 essa sarebbe di comodo e avrebbe la possibilità di presentare istanza di interpello disapplicativo nella primavera del 2013. Si richiede:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>se sia possibile presentare istanza di interpello disapplicativo già nel periodo 2012, al fine di evitare la ricaduta nella nuova disciplina sul conteggio degli acconti per l'anno di imposta 2012;</i> - <i>se vale il metodo previsionale per conteggiare gli acconti nel periodo 2012.</i>
<p>R.: L'istanza di interpello disapplicativo per l'anno d'imposta 2012 può essere presentata già nel corso dello stesso anno 2012, qualora le circostanze oggettive che impediscono il conseguimento dei "minimi" previsti per legge si siano già manifestate (a conferma, cfr. C.M. n.5/07 Agenzia delle Entrate, par. 3.1). In assenza di specifici divieti imposti dall'art.2, co.36-<i>duodecies</i>, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, si ritiene che gli acconti d'imposta dovuti per l'anno d'imposta 2012 possano essere determinati su base previsionale.</p>
<p>D.: <i>Una Snc artigiana svolge l'attività da un trentennio. Essa consegue costantemente un utile, anche se a volte di importo modesto. Dal 2008 la società consegue delle perdite fiscali a causa di una congiuntura economica sfavorevole. Si richiede se la "contingenza economica" sia considerabile come situazione straordinaria, ai fini della presentazione di un'istanza di interpello disapplicativo.</i></p>
<p>R.: La congiuntura economica negativa non è, di per sé, sufficiente per ottenere la disapplicazione delle presunzioni sulle società di comodo. Infatti, la richiesta di disapplicazione deve fondarsi su motivazioni specificamente attinenti la redditività della società istante: tra queste, si è comunque ammesso che una situazione di straordinaria crisi del settore di riferimento possa giustificare la richiesta di disapplicazione (a conferma, cfr. Circ. Min. n.48/97, par. 5.2: CTP Treviso n.50/10).</p>
<p>D.: <i>Una Snc di gestione immobiliare presenta nel triennio 2009-2010-2011 la seguente situazione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>2009: utile. Test di operatività con esito positivo;</i> - <i>2010: utile inferiore al livello minimale. Test di operatività negativo. In questo anno era stato presentato interpello, senza risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria;</i> - <i>2011: utile inferiore al livello minimale. Test di operatività negativo.</i> <p><i>La società dispone di 5 capannoni industriali di proprietà da 20 anni, dei quali solo uno è affittato. Si chiede se la società nel 2011 sia da considerarsi di comodo e se la società medesima debba presentare interpello.</i></p>
<p>R.: In assenza di risposta espressamente favorevole per l'anno di imposta 2010, non si può ritenere che la società sia "coperta" per il successivo anno d'imposta 2011. Pertanto, se la società non supera il test di operatività per il 2011, va considerata come società di comodo per lo stesso anno 2011. A fine di disapplicare le relative norme, è opportuno che la società presenti un interpello anche per il citato anno 2011.</p>
<p>D.: <i>Una società di capitali viene costituita nel 2009 per la costruzione di un albergo, da vendere successivamente. Nel medesimo anno era stato acquistato il terreno edificabile, successivamente era stato approvato il progetto in Comune nel 2010, ma il progetto medesimo è stato subito bloccato in Provincia. Alla data odierna la società è ancora in attesa dello "sblocco" della situazione per iniziare la costruzione. La società è in perdita nei periodi 2009-2010-2011. Si chiede se la società stessa sia di comodo nel 2012 e se sia possibile presentare interpello.</i></p>

R.:	Si. In base all'art.2, co.36- <i>decies</i> , D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, l'emersione di perdite fiscali per il triennio 2009-2011 comporta che, per presunzione di legge, la società sia considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012: e, perciò, obbligata ad assolvere le imposte dovute per lo stesso anno 2012 in base ai "minimi" stabiliti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare questa situazione, la società può presentare un interpello disapplicativo.
D.:	<i>Si richiede se una Srl agricola che opta per la determinazione del reddito su base catastale abbia la possibilità di ottenere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo presentando apposita istanza di interpello.</i>
R.:	Si, la determinazione del reddito su base forfettaria da parte delle società agricole costituisce una delle oggettive situazioni che, anche ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, può giustificare la disapplicazione delle norme sulle società di comodo (a conferma, cfr. C.M. n.50/E/10, par.6). La società, pertanto, può presentare apposita istanza di interpello, avendo cura di riferire anche le eventuali altre circostanze (calamità naturali, intrapresa di nuove coltivazioni, ecc.) che giustificano tale disapplicazione (sul punto, cfr. in giurisprudenza, CTP n.105/10 Grosseto).
D.:	<i>Una Srl ha prodotto, anni fa, un film destinato alla vendita. La società ha subito delle perdite in quanto il film non ha avuto esito positivo. Fermo restando che esso è stato imputato a Conto economico come rimanenza, non è mai stato applicato il regime delle società di comodo. Si richiede se bisogna o bisognava ricorrere a un interpello disapplicativo e come sarebbe stato corretto comportarsi.</i>
R.:	In caso di mancato superamento del test di operatività, sarebbe stato opportuno presentare un interpello disapplicativo prima della presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative a ciascuno anno d'imposta. Al momento attuale, l'istanza di disapplicazione può essere comunque presentata con riguardo all'anno d'imposta 2011, spiegando le ragioni di mancato conseguimento dei ricavi minimi. Qualora, peraltro, la società verta in situazione di perdita fiscale per il triennio 2009-2011, un'autonoma istanza di interpello dovrebbe essere opportunamente presentata anche per l'anno d'imposta 2012, spiegando i motivi della descritta mancata redditività.
D.:	<i>Una società, detentrica di un unico immobile, consegue nei periodi 2009 e 2010 delle perdite fiscali, tuttavia supera i relativi test. Nel 2011 la società stessa ha conseguito una perdita. Se la società presentasse istanza di interpello, essa risolverebbe parzialmente il problema, in quanto vi sarebbe quello delle perdite sistemiche. Si chiede come la società medesima si deve comportare.</i>
R.:	L'emersione di perdite fiscali relative nel triennio 2009-2011 comporta che, in base all'art.2, co.36- <i>decies</i> , D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società sarà considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012, con conseguente obbligo di adeguarsi ai "minimi" previsti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare tale conseguenza, è opportuno che la società proceda alla presentazione di un interpello disapplicativo, in cui vengano evidenziate le circostanze oggettive che non consentono di conseguire i suddetti importi "minimi".
D.:	<i>Una società, in data 16/07/11, è stata messa in liquidazione. Nei periodi 2009 e 2010, nonché nel periodo 01/01/11-16/07/11, ha conseguito delle perdite fiscali di poche migliaia di euro (legate a bollette, servizi amministrativi, ecc.). Si chiede che cosa succede nel primo periodo del 2011 (01/01-16/07) e in quelli successivi. Si richiede altresì se la società possa presentare interpello.</i>

R.:

- Se la società non supera il *test* di operatività relativamente al periodo d'imposta 1/01/11 – 16/07/11 (antecedente la messa in liquidazione) sarebbe opportuno procedere alla presentazione di un interpello disapplicativo. Se accolto, la risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate potrà valere anche per il primo periodo d'imposta di liquidazione (17/07/11 – 31/12/11), a condizione che non si siano modificate le circostanze oggettive che hanno consentito la disapplicazione.
- Un diverso interpello, inoltre, dovrebbe essere presentato con riguardo ai successivi periodi d'imposta (dal 2012 in poi), qualora la società verta in situazione di reiterata perdita fiscale: lo stato di liquidazione volontaria, infatti, non rappresenta una causa di esclusione automatica dalle disposizioni sulle società di comodo a favore della società, che dovrà opportunamente spiegare i motivi di mancata redditività negli anni successivi alla messa in liquidazione.

D.: *Una società viene messa in liquidazione. Nei periodi intermedi la società consegue delle perdite fiscali. Si richiede se, al fine dell'esclusione dalla normativa sulle società di comodo, sia necessario presentare interpello ovvero se vi siano altre possibilità.*

R.: Una società in stato di liquidazione volontaria non fruisce di particolari cause di esclusione dalle norme sulle società di comodo. Pertanto, la presentazione di un interpello disapplicativo si rende necessaria per evitare che, ex art.2, co.36-*decies*, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società sia automaticamente considerata di comodo, nel periodo d'imposta immediatamente successivo al triennio in cui si verifica la continua emersione di perdite fiscali. In base alla suddetta norma, il primo periodo di applicazione coincide con l'anno d'imposta 2012.

D.: *Una Srl che svolge attività di costruzione e di gestione immobiliare ha acquistato nel 2000 un terreno edificabile, iniziando nel 2006 la relativa edificazione. I relativi costi sono stati iscritti tra le immobilizzazioni materiali. Le dichiarazioni dei redditi hanno presentato delle perdite civili e fiscali minime, dovute ai costi non capitalizzabili. Nel 2006 la società ha presentato interpello disapplicativo che è stato accolto positivamente dall'Amministrazione Finanziaria, nell'anno medesimo e nei 3 successivi. Nel 2010 l'immobile non è stato ultimato (S.A.L. pari all'incirca al 50%); pertanto è stato presentato nuovo interpello, il quale, in questo caso, ha avuto esito negativo. Nel fornire la risposta l'Amministrazione non aveva tenuto conto che per l'ultimazione dell'immobile occorrevano risorse finanziarie che attualmente scarseggiano. Considerata la presenza di un credito Iva rilevante, si richiede come la società debba muoversi.*

R.:

- Se l'interpello con risposta negativa non è stato impugnato e la società, per l'anno d'imposta 2010, non si è adeguata ai minimi previsti dall'art.30, L. n.724/94, la stessa società potrebbe ricevere un atto impositivo, che potrà essere impugnato in Commissione tributaria, spiegando le ragioni di pretesa inapplicabilità delle norme sulle società di comodo. La medesima conseguenza, inoltre, si produrrebbe qualora la società utilizzi il proprio credito Iva, in compensazione con altri tributi.
- In ogni caso, la società potrebbe essere considerata "di comodo" nell'anno d'imposta 2012, se nel triennio 2009-2011 i risultati si siano rivelati in perdita fiscale. Pertanto, è opportuno che, indipendentemente dalla situazione relativa all'anno d'imposta 2010, la società presenti comunque un nuovo interpello disapplicativo, in cui vengano spiegate le ragioni di ridotta redditività per gli anni successivi (2011 e/o 2012).

D.: *In base alla Corte di Cassazione, sent. n.8663/11, l'impugnazione del diniego rispetto all'interpello disapplicativo delle società di comodo è necessario al fine di impugnare il successivo avviso di accertamento. L'Agenzia delle Entrate richiede che (in via del tutto autonoma) l'interpello, affinché possa essere considerato preventivo, sia presentato antecedentemente all'invio della comunicazione.*

Nel caso di specie l’Agenzia delle Entrate aveva notificato al contribuente via mail (non tramite Pec) una comunicazione che considerava l’interpello non presentato in quanto non preventivo. Si richiede se sia impugnabile tale comunicazione e, in caso di risposta affermativa, quali siano le modalità.

R.: La comunicazione contenente il sostanziale diniego di disapplicazione potrebbe essere impugnata, con ricorso da notificare al competente Ufficio fiscale e, successivamente, depositare in Commissione Tributaria. Sotto il profilo procedurale, il ricorso deve essere notificato al competente ufficio fiscale, a mano o via posta raccomandata a/r, non oltre 60 giorni dalla data di avvenuta ricezione della comunicazione di diniego. Entro i successivi 30 giorni, inoltre, una copia conforme del ricorso va depositata presso la competente Commissione Tributaria.

D.: *Una Srl immobiliare è di comodo in quanto essa non è in linea con i coefficienti presuntivi. Si chiede se la società possa avere motivazioni e convenienza nel presentare istanza di interpello disapplicativo, nel caso in cui essa separi l’attività di locazione abitativa da quella di locazione commerciale.*

R.: Sì, potrebbe essere opportuno presentare un interpello disapplicativo in cui si dimostrino le circostanze di eventuale minore redditività di taluni beni aziendali. L’Agenzia delle Entrate, anche con specifico riferimento alle società immobiliari, ha infatti affermato che si possa emanare un provvedimento di disapplicazione “parziale” delle norme sulle società di comodo, consentendo alla società di non includere taluni beni tra quelli soggetti ai *test* di operatività (cfr., a titolo esemplificativo, C.M. n.44/E/07, par. 2.1 e 2.7).

TEST DI OPERATIVITÀ E DI REDDITIVITÀ

D.: *Una società di capitali di gestione immobiliare dispone di una quindicina di unità immobiliari di natura industriale. Di queste, 10 sono sfitte in quanto la società stessa non riesce ad affittarle ovvero perché ha ricevuto comunicazioni di recesso anticipato. Si chiede se la società possa considerare para-temporis , ai fini del computo del valore degli immobili, solamente quello relativo alle unità locate ed escludere quello inerente agli immobili non locati. In secondo luogo si chiede se, per fare ciò, sia necessario presentare istanza di interpello disapplicativo, come impostarlo e soprattutto come documentare l’impossibilità concreta, non dipendente da volontà dell’imprenditore, di locare gli immobili.*

R.: L’esclusione degli immobili non locati dalla applicazione del “*test di operatività*” non può essere automatica ma necessita della preventiva presentazione, ed accettazione, di un’istanza di disapplicazione parziale della disciplina; in difetto, qualora la società escludesse direttamente dal *test* di operatività gli immobili non locati, essa si esporrebbe al rischio di accertamento da parte dell’Amministrazione Finanziaria con conseguente contenzioso. L’istanza di disapplicazione parziale deve documentare in modo oggettivo la situazione dimostrando che il contribuente ha fatto tutto quanto era possibile per ottenere il miglior risultato in merito alla profittabilità degli immobili per i quali si domanda l’esclusione dal *test*; occorrerà produrre prova dei tentativi posti in essere nella ricerca di nuovi locatari, ad esempio mediante incarichi affidati ad agenzie di intermediazione, trattative avviate con potenziali soggetti interessati, scambi di corrispondenza con le controparti, ed anche documentando la particolare stagnazione del mercato nel territorio di riferimento, qualora questa fosse rilevante e segnalata da organismi pubblici o privati di monitoraggio del mercato immobiliare. Dovrà quindi dimostrarsi la mancanza di qualsiasi dilazione o imperizia del contribuente nella propria azione riferita alla destinazione a reddito dei predetti immobili; al riguardo, si ha notizia che alcune DRE hanno in passato premiato la prova prodotta dal contribuente di una progressiva messa a profitto degli immobili nel tempo. A tale scopo potrebbe essere utile dimostrare che già nell’anno seguente a quello per cui si presenta l’istanza, alcuni di questi immobili sono stati via via locati.

D.: <i>Si richiede se, per una società di capitali di gestione immobiliare, il valore degli immobili in fase di ristrutturazione possa essere escluso ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società di comodo.</i>
R.: Previa presentazione di un'istanza di disapplicazione parziale, la società può domandare l'esclusione dal "test di operatività" degli immobili in corso di ristrutturazione; in senso positivo si è espressa la C.M. n.44/E/07, risp.2.1. Sarà importante documentare il progetto di ristrutturazione in corso, ed in particolare la diligenza del comportamento della società che, senza dilazioni o ritardi ad essa imputabili, ha avviato l'iter amministrativo e burocratico di ristrutturazione degli immobili. Va da sé che l'esclusione diretta dal test senza preventiva istanza di disapplicazione espone la società al rischio di un eventuale accertamento e conseguente difesa nelle competenti sedi. L'esclusione diretta dal test sarebbe invece oggettivamente possibile qualora la classificazione corretta del cespite nel bilancio d'esercizio della società fosse fra le "immobilizzazioni in corso".
D.: <i>Si chiede se una società di capitali immobiliare di gestione possa escludere dal test di operatività, di cui alla L. n.724/94, gli immobili merce.</i>
R.: Gli "immobili merce", ossia quelli che sono iscritti nel magazzino della società in quanto destinati alla rivendita, non sono inclusi fra i beni rilevanti ai fini del "test di operatività", ovviamente a condizione che la classificazione sia improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2).
D.: <i>Una Srl possiede degli immobili patrimonio. Alcuni di questi beni sono locati, mentre altri sono in attesa di essere alienati. Si richiede in primo luogo se le plusvalenze realizzate concorrano nella determinazione del reddito minimale ai fini del test di cui all'art.30, L. n.724/94. Nel caso invece in cui si opti per la rateizzazione delle plusvalenze, si chiede se sia possibile compensarle con eventuali perdite conseguite in esercizi successivi.</i>
R.: I ricavi e proventi "effettivi" rilevanti ai fini del confronto con i "ricavi presunti" determinati con il "test di operatività" sono quelli classificati nelle voci A.1 e A.5 del Conto economico (a cui si aggiungono le variazioni positive delle rimanenze classificate alle voci A.2, A.3, B.11); come precisato dalla C.M. n.25/07, par. 3.4, vanno considerate solamente le componenti ordinarie di reddito. Poiché le plusvalenze derivanti dalla vendita di immobilizzazioni materiali sono classificate alla voce A.5 del Conto economico, esse rilevano nella formazione del valore dei ricavi e proventi effettivi. Quanto alla eventuale rateazione fiscale delle plusvalenze, mentre tale facoltà non ha effetti riguardo al tradizionale "test di operatività" (confronto ricavi effettivi di bilancio e ricavi presunti), essa può invece avere effetti significativi rispetto alla nuova ipotesi di "società di comodo" di cui al D.L. n.138/11 in quanto il differimento della tassazione di una parte delle plusvalenze realizzate può determinare, a fronte di un risultato di bilancio positivo, un risultato imponibile in perdita (o inferiore a quello minimo) e di conseguenza innescare la nuova presunzione di "società di comodo" se reiterato per un triennio. Per questa ragione, occorrerà valutare attentamente nell'anno 2011 in sede di Unico 2012, l'effettiva opportunità di avvalersi della rateazione delle plusvalenze realizzate, e nel caso determinare il numero di rate in modo oculato. Tuttavia, è ragionevole ritenere che se la perdita fiscale della società fosse effettivamente causata solo dal differimento di una parte delle plusvalenze realizzate in applicazione di una facoltà consentita dalla legge, vi sarebbero fondate possibilità per il contribuente di ottenere l'accoglimento della propria istanza disapplicativa, ed anche forti elementi di difesa in caso di eventuale accertamento.

D.: *Una Srl immobiliare di costruzione è in perdita fiscale nel triennio 2009-2011. Nell'ambito delle immobilizzazioni, la società ha solamente la nuda proprietà di un immobile commerciale concesso in affitto a un terzo usufruttuario (quest'ultimo è colui che dichiara il reddito); su questo bene la società stessa non calcola ammortamenti. Si chiede quali siano le basi per il calcolo del test di redditività e se la società, in ogni caso, abbia l'obbligo di dichiarare un reddito minimale.*

R.: La C.M. n.25/07, par.3.2.2, precisa che gli immobili concessi in usufrutto a titolo gratuito a soggetti diversi dai soci o loro familiari, non rientrano fra i beni rilevanti ai fini del "test di operatività" e né ai fini della determinazione del reddito minimo (vedi anche R.M. n.94/05). Di conseguenza, se l'immobile detenuto in nuda proprietà è l'unico asset della società, non è calcolabile alcun reddito minimo imputabile alla società con la conseguenza che essa è esclusa dalla disciplina delle società di comodo ai fini Ires ed Irap. Stante la presenza di tre esercizi in perdita fiscale, pur in presenza di una soggettiva causa di esclusione ai fini delle imposte sul reddito, potrebbe presumersi la natura di società comodo con esclusivo riferimento all'Iva; tuttavia, una simile conclusione pare essere poco plausibile. Sul punto, è auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

D.: *Una società di capitali svolge l'attività di costruzione di immobili da qualche anno senza conseguire utili. Si chiede in primo luogo come venga applicato il test di operatività. In secondo luogo si chiede come applicare il test di redditività posto che tale società non dispone di beni capitalizzati (corrispondenti solamente agli oneri di costituzione).*

R.: Se gli immobili in corso di costruzione sono classificati in bilancio fra le rimanenze di magazzino (in quanto "immobili merce" destinati alla vendita una volta conclusa la loro realizzazione) oppure fra le "immobilizzazioni in corso", il loro valore non concorre a costituire base di riferimento né per il "test di operatività" (C.M. n.25/07, par.3.2.3 e C.M. n.48/97) e né per il successivo calcolo del reddito minimo. Se fra gli asset della società, una volta esclusi gli immobili in corso di realizzazione, figurano solo gli oneri pluriennali di costituzione, il "test di operatività" sarà effettuato assumendo il valore di tali oneri così come esso risulta nel bilancio d'esercizio, quindi al netto degli ammortamenti già imputati nei precedenti esercizi (C.M. n.25/07, par.3.2.3).

D.: *Una Srl acquista un appartamento censito a catasto con la categoria "A/2" per un valore di €300.000, al fine di locarlo a uso ufficio. Si chiede se un canone di €18.000 (6% di €300.000,00) renda operativa la società. In secondo luogo si domanda se vi siano delle conseguenze particolari derivanti dal fatto di aver acquistato tale immobile con patto di riservato dominio.*

R.: Il "test di operatività" deve essere applicato avuto riguardo a tutti gli elementi patrimoniali della società, secondo le disposizioni di legge; qualora l'unico asset della società fosse l'immobile in oggetto, il canone di locazione così determinato consentirebbe di superare il "test di operatività". Ovviamente, alla luce delle nuove disposizioni, va verificato anche il fatto che la società, pur superando il "test di operatività", non rientri nella disciplina di comodo per via di perdite fiscali reiterate nell'ultimo triennio. La presenza di un "patto di riservato dominio" nell'atto di acquisto dell'immobile non ha effetti ai fini delle imposte sul reddito e neppure rispetto alla disciplina delle società di comodo in quanto non determina una compressione del diritto di impiego del bene.

D.: *Una società (che svolge attività immobiliare, piuttosto che altre attività) non dispone di alcuna immobilizzazione, bensì solamente di beni merce. Si chiede se tali società, al verificarsi delle relative condizioni, possano essere considerate di comodo.*

D.:	<i>Una Srl è in perdita fiscale negli anni 2009-2010-2011. Questa società non dispone nel proprio bilancio di immobilizzazioni, in quanto possiede un'area edificabile e degli immobili civili destinati alla vendita, classificati tra le rimanenze. Di conseguenza il volume d'affari minimo (desumibile dall'applicazione delle percentuali previste all'attivo immobilizzato) è pari a 0. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo, laddove essa consegua nel medesimo periodo un volume d'affari nullo.</i>
D.:	<i>Una società di capitale realizza nel triennio 2009-2011 delle perdite fiscali. Nei medesimi periodi la società ha iscritto nel bilancio sole rimanenze, essendo priva di beni o partecipazioni da considerare ai fini dell'effettuazione del test di operatività. Si chiede se nel periodo 2012 la società stessa sia da considerarsi di comodo, ovvero se resti esclusa in virtù della situazione particolare che impedisce l'effettuazione del test di operatività e di redditività. Si richiede altresì se sia necessario ricorrere all'interpello.</i>
R.:	La società è nelle condizioni di essere soggettivamente esclusa dalla disciplina delle società di comodo non avendo alcun asset in grado di rendere applicabile il "test di operatività", e né la determinazione di un reddito minimo; ovviamente, nell'assunto che la classificazione nelle rimanenze sia improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2). Come già detto, la società non dovrebbe rientrare nella disciplina delle società di comodo neppure in presenza di tre esercizi consecutivi in perdita fiscale; tuttavia, su questo punto è augurabile ricevere la conferma da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
D.:	<i>Una società immobiliare di gestione non supera mai il test di redditività. L'Agenzia accerta un maggior reddito. Posto che non vi sono cause di esclusione non c'è altra via che la Commissione Tributaria?</i>
R.:	Nel caso di specie, la difesa delle ragioni della società può essere affidata al contenzioso oppure agli istituti deflattivi disponibili, ricorrendo le condizioni.
D.:	<i>Una Srl presenta la seguente situazione:</i> <ul style="list-style-type: none"> - anno 2009: perdita fiscale, ma società non di comodo sulla base dell'applicazione degli indici da quadro RF); - anno 2010: reddito fiscale di €910,00, per adeguamento agli studi di settore. Anche in questo anno la società non era di comodo sulla base dell'applicazione degli indici da quadro RF; - anno 2011: perdita fiscale. <i>Si chiede se nel 2012 essa sia considerata di comodo alla luce delle variazioni intervenute con il D.L. n.138/11.</i>
R.:	Assumendo che nel 2010 il reddito dichiarato sia stato inferiore a quello minimo previsto dall'applicazione dei coefficienti di redditività, la società nel 2012 sarebbe considerata di comodo in quanto nel triennio 2009-2010-2011 sono state dichiarate due perdite fiscali, ed un reddito inferiore al minimo, realizzando così le condizioni previste dalle disposizioni introdotte con il D.L. n.138/11. Se, invece, il reddito dichiarato nel 2010 fosse stato uguale o superiore a quello minimo, la società non sarebbe di comodo nel 2012 in quanto non sarebbero verificate le condizioni di legge.
D.:	<i>Una società ha acquisito un immobile attraverso un'operazione di fusione per incorporazione. Il valore civilistico di tale immobile è decisamente superiore a quello fiscale. Si chiede se, per il test di operatività, il valore da considerare dei beni sia quello civilistico ovvero quello fiscale.</i>
R.:	Il valore dell'immobile iscritto nel bilancio è stato aumentato per effetto, probabilmente, di precedenti rivalutazioni non fiscalmente rilevanti; ai fini della disciplina delle società di comodo, il valore dei beni va assunto al netto di eventuali plusvalenze iscritte che non abbiano rilevanza fiscale ai sensi dell'art.110, co.1, lett.c), del Tuir.

D.:	<i>Una Sas è considerata di comodo secondo il test di operatività. La società stessa, essendo di fatto in fase di liquidazione (non ancora formalizzata), non dispone di alcun elemento attivo, sul quale applicare le aliquote di redditività. Si chiede quale sia il comportamento corretto da seguire, tenendo conto inoltre che alcuni software non consentono la compilazione del quadro relativo al test di operatività.</i>
R.:	Se la società non ha più in bilancio elementi attivi che generino alcun reddito minimo, nell'impossibilità di effettuare qualsivoglia conteggio, si ritiene che ai fini Ires ed Irap essa possa dichiarare il risultato effettivo; come già detto, potrebbe porsi il dubbio della permanenza delle implicazioni Iva dell'essere società di comodo, per cui sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.
D.:	<i>Un contribuente, in un anno, decide di considerare volontariamente le quote di ammortamento e/o gli interessi passivi come variazione in aumento, in modo da raggiungere un risultato positivo. Si chiede se, alla luce di tale comportamento, il contribuente stesso ha evitato per quell'anno di confluire nella disciplina sulle società di comodo.</i>
R.:	L'effettuazione di spontanee variazioni in aumento del reddito imponibile dell'esercizio avrebbe lo scopo di evitare la chiusura di un ulteriore esercizio in perdita fiscale oppure di dichiarare un reddito inferiore a quello minimo, così da non verificare la condizione del triennio introdotta dal D.L. n.138/11. Questo comportamento può però prestarsi principalmente a due tipi di eccezioni: in primo luogo, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe trarre spunto da questa situazione per promuovere accertamenti sulle annualità precedenti o successive della società, avuto riguardo al diverso trattamento dalla stessa riservato ai medesimi componenti di reddito; in secondo luogo, il comportamento della società sarebbe passibile di un presunto abuso di diritto.
D.:	<i>Una società immobiliare di costruzione ha ultimato le sue costruzioni; tuttavia esse risultano invendute, pertanto sono rimanenze di magazzino. Si chiede se questi beni merce vadano considerati nel test di redditività e se, in secondo luogo, tali beni generino un reddito minimo.</i>
R.:	Se la classificazione nelle rimanenze è improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2), gli immobili in questione sono esclusi dal "test di operatività" e dal computo del reddito imponibile minimo.
D.:	<i>Una società conferitaria ha iscritto nel bilancio i maggiori valori degli immobili derivanti dall'operazione di conferimento. La società stessa redige il bilancio d'esercizio secondo i principi IAS/IFRS. Nell'ambito delle operazioni indicate, si chiede come ci si debba comportare ai fini del test di operatività, considerando che le rivalutazioni (da conferimenti e/o da adozione dei principi IAS) non rilevano nell'ambito del calcolo della media del reddito. Si chiede altresì se sia possibile non considerare i maggiori valori di beni immobili iscritti in bilancio.</i>
D.:	<i>Una società ha rivalutato beni (ai sensi del D.L. n.85/08) ai soli fini civilistici, senza versare imposta sostitutiva. Si chiede se dal periodo 2013 i valori rivalutati rileveranno ai fini del test, ovvero se è necessario tenere conto dei valori fiscali.</i>
R.:	Ai fini del "test di operatività" e del computo del reddito minimo, i valori degli asset (i costi storici) sono assunti nella loro dimensione fiscale; di conseguenza, rivalutazioni iscritte senza riconoscimento fiscale non hanno effetto rispetto ai conteggi previsti dalla disciplina delle società di comodo.

D.: <i>Una società è di comodo in quanto ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Tuttavia, la società stessa risulta operativa a seguito del test di operatività. Si chiede come si determini il reddito minimo imponibile.</i>
R.: Il reddito minimo delle società che sono di comodo in quanto hanno realizzato perdite fiscali per tre esercizi consecutivi si determina allo stesso modo delle società che non superano il “test di operatività” e quindi in misura non inferiore all’importo che si ottiene applicando i coefficienti di redditività al valore fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del medesimo “test di operatività”.
D.: <i>Una holding mista ha nell’attivo di Stato patrimoniale una partecipazione di controllo, iscritta per un valore di 100, e un immobile iscritto per un valore di 200. La società realizza perdite nel triennio 2009-2010-2011. La società controllata è operativa. Posto che la perdita nel 2011 ammonta a 30, si richiede quanto sia pari il reddito imponibile per l’anno 2011.</i>
R.: La partecipazione nella società operativa beneficia della esclusione parziale ai sensi della lett.e), n.1), del Provvedimento direttoriale del 14/02/08. Di conseguenza, il “test di operatività” e l’eventuale reddito minimo della società per l’anno 2011 – qualora il test non fosse superato – si determina applicando solamente il coefficiente previsto per la tipologia di immobile di valore pari a 200. Si precisa inoltre che la società, a causa della reiterata perdita fiscale per il triennio 2009-2010-2011, si presumerà di comodo per l’anno 2012.
D.: <i>Una holding mista ha nell’attivo di Stato patrimoniale solamente una partecipazione di controllo, iscritta per un valore di 100. La società controllata è operativa. Posto che la perdita nel 2011 è pari a 20, si richiede come si determini l’imponibile per l’anno 2011.</i>
R.: La partecipazione nella società operativa beneficia della esclusione parziale ai sensi della lett.e), n.1), del Provvedimento direttoriale del 14/02/08. Se la partecipazione è l’unico elemento patrimoniale della società, quest’ultima sarà soggettivamente esclusa dalla disciplina delle società di comodo.
D.: <i>Una società consegue in 3 periodi altrettante perdite fiscali. La società stessa ha superato i test di operatività, grazie a dividendi Pex. Si richiede se la società debba considerarsi di comodo.</i>
R.: Il punto, come già segnalato dalla stampa specializzata, merita un urgente chiarimento da parte dell’Amministrazione Finanziaria in quanto rischia di compromettere la condizione fiscale di molte <i>holding</i> di partecipazione la cui profittabilità deriva esclusivamente dal realizzo di plusvalenze esenti ex art.87 del Tuir e dall’incasso di dividendi, la cui detassazione al 95% produce sistematicamente uno scostamento significativo tra il risultato di bilancio e l’imponibile dichiarato. La soluzione ragionevole proposta in dottrina è che il risultato fiscale della società da assumere ai fini della valutazione della sussistenza del triennio, venga determinato computando plusvalenze e dividendi in misura piena. Tuttavia, data la delicatezza del tema, si attende un pronto chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate.
D.: <i>Una holding risulta di comodo con un reddito presunto di 100, che riduce a 30 togliendo la quota di dividendi non tassabile, posto che, ai fini Ires, la prassi dell’Agenzia delle Entrate chiarisce che le agevolazioni non vengono perse per effetto della normativa sulle società di comodo. Leggendo le istruzioni delle dichiarazioni, sembrerebbe che ciò non valga ai fini Irap. Si richiede, pertanto, quale sia l’imponibile ai fini Irap (100 o 30).</i>
R.: La soluzione interpretativa suggerita da Assonime (Circ. n.43/07, par.5) è nel senso di consentire la sottrazione anche ai fini Irap delle agevolazioni ammesse in ambito Ires quali, a titolo esemplificativo, quelle riferite alla detassazione di plusvalenze su partecipazioni e dividendi; in questo modo, il risultato Irap sarebbe pari a 30 aumentato

dei costi non rilevanti ai fini del tributo regionale (salari, compensi a collaboratori ed interessi passivi). Questa soluzione interpretativa appare equa e condivisibile, ma non ha allo stato attuale ricevuto l'avallo ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

D.: *Si richiede se gli interessi passivi indeducibili da calcolo del Rol, maturati nel periodo di imposta in cui la società è non operativa, possono essere riportati nei periodi di imposta successivi.*

R.: Si ritiene che l'assoggettamento alla normativa delle società di comodo non impedisce alla società di calcolare l'eccedenza di ROL o di interessi passivi ai sensi dell'art.96 del Tuir, e quindi di poter fruire del riporto per l'utilizzo in successivi esercizi qualora la società dovesse non più risultare di comodo e si dovessero verificare le condizioni di legge.

SOCIETÀ IN PERDITA O CON REDDITO INFERIORE AL LIVELLO MINIMALE

D.: *Una società di capitali realizza delle perdite nei periodi 2009-2010-2011. Nel 2012 consegue un reddito superiore a quello minimale desumibile dall'applicazione dei coefficienti di redditività. Si chiede se la società stessa debba applicare, per il periodo 2012, l'aliquota Ires del 38%, essendo una società di comodo per le perdite conseguite nel triennio precedente.*

R.: Si ritiene che la risposta debba essere positiva. Vero è che si potrebbe, con una lettura strettamente letterale dell'art.2, co.36-*quinquies* del D.L. n.138/11, sostenere che non si applica l'aliquota del 38% per quelle società il cui *status* di comodo deriva dal triennio di perdita, ma tale tesi non presenta alcuna ragionevolezza poiché non avrebbe senso distinguere le società di comodo da perdita o da test di operatività, come del resto emerge anche dalla Circolare n.25/11 dell'Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti. In definitiva se nel quarto anno si ha un utile effettivo superiore a quello minimo, si pagherà Ires al 38% su un imponibile calcolato sottraendo dal reddito effettivo le perdite, nel limite massimo del reddito minimo calcolato sempre sullo stesso quarto anno.

D.: *Nel mese di maggio 2010 una società di persone si trasforma in società di capitali. Nei relativi periodi la società stessa ha conseguito i medesimi risultati:*
- periodo 2009: la Snc ha realizzato una perdita fiscale;
- periodo 01/01/10 – 31/05/10: la Snc ha realizzato una perdita fiscale;
- periodo 01/06/10 – 31/12/10: la Srl ha realizzato una perdita fiscale;
- periodo 2011: la Srl ha realizzato una perdita fiscale.
Si chiede quale sia il triennio di riferimento e i relativi effetti che ne derivano (in capo alla Snc e alle Srl) per l'applicazione della disciplina sulle società di comodo in perdita sistemica.

R.: L'articolo 2, co.36-*decies* del D.L. n.138/11 parla di perdite fiscali di tre periodi d'imposta. La terminologia periodi di imposta è inequivocabile e quindi nel caso segnalato i tre periodi in perdita saranno i due del 2010 e il periodo solare 2011. Dal 2012 la società verrà dichiarata di comodo con riflessi sulla SRL, mentre non si vedono riflessi particolari sulla Snc.

D.: *Una società di persone, nel triennio 2009-2010-2011 consegue delle perdite fiscali. Si chiede se nel 2012 (Unico 2013 anno imposta 2012), debba essere attribuito ai soci, per il principio di trasparenza, un reddito almeno pari a quello minimo presunto desumibile dal test di operatività. Si chiede altresì se questa logica valga anche nel caso in cui la società medesima superi il test di operatività, in mancanza di cause di esclusione applicabili. Viene richiesto infine come debbano essere imputate in capo ai soci le perdite fiscali conseguite dalla società nel triennio 2009-2010-2011.*

R.:	Il reddito minimo del 2012 verrà attribuito ai soci nel rispetto della quote di partecipazione, reddito minimo calcolato tramite il test di redditività di cui all'art.30, co.3 della L. n.724/94. Tale conseguenza può essere evitata solo se nel 2012 si manifesta una delle cause di disapplicazione di cui al co.1 del citato articolo. L'esito positivo del <i>test</i> di operatività nel 2012, in sé, non assicura alcuna disapplicazione della normativa nel 2012, ancorché sia elemento che utilmente potrà essere segnalato in un eventuale interpello. Le perdite fiscali dagli anni precedenti possono essere utilizzate dal socio solo se il reddito effettivamente attribuito per trasparenza fosse superiore a quello minimo, in tal caso il riporto sarebbe possibile nel limite della differenza tra reddito effettivo e reddito minimo di pertinenza di ciascun socio.
D.:	<i>Si richiede se, per verificare la perdita fiscale, si considera, come valore di riferimento, quello indicato all'interno del quadro RN, rigo RN1, prima dello scomputo delle perdite riportabili. In secondo luogo, si chiede se il concetto di utile da considerarsi nell'ambito del triennio oggetto di osservazione coincida con quello di reddito.</i>
R.:	Chi scrive ritiene che debba essere assunto il reddito complessivo al lordo delle perdite, poiché la <i>ratio</i> della norma è individuare un reddito di un dato esercizio, che debba presentare dimensioni significative (superiore al reddito minimo figurativo) per disapplicare l'art.2, co.36- <i>decies</i> del D.L. n.138/11. In tal senso sarebbe meno ragionevole considerare il reddito al netto delle perdite a riporto, poiché ciò significherebbe contaminare il reddito di un dato esercizio con fattori prodotti in esercizi precedenti, e quindi il confronto sarebbe viziato da una incongruità di fondo.
D.:	<i>Una società è considerata di comodo se nell'arco di un triennio ha conseguito perdite fiscali per due periodi di imposta e nell'altro un reddito inferiore a quello a quello minimale a seguito del test di cui all'art.30, co.3 L. n.724/94. Si chiede se per reddito dichiarato debba intendersi il reddito al lordo delle perdite (rigo RN1), ovvero il reddito imponibile (rigo RN6).</i>
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
D.:	<i>Una Srl, nell'anno 2009 ha avuto una perdita fiscale di euro 100. Nell'anno di imposta 2010 essa ha conseguito un utile di €20, compensato con la perdita ottenuta nel periodo 2009. Nell'anno 2011 la società prevede di conseguire un utile di €40, che compenserà con le perdite conseguite nell'anno 2009. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo.</i>
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
D.:	<i>Una Srl consegue nel 2009 e nel 2010 risultati di perdita fiscale (quadro RF). Nell'anno 2011 realizza un utile fiscale ma un reddito imponibile pari a 0, per il riporto di perdite da anni precedenti. Si chiede se la società sia considerata di comodo.</i>
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
D.:	<i>Una società di capitali consegue delle perdite fiscali nel triennio 2009-2011. Si chiede se le perdite medesime vadano calcolate al lordo o al netto dell'agevolazione Tremonti-ter.</i>
R.:	Purtroppo la norma parla di perdite fiscali, le quali per qualunque motivo siano generate provocano la conseguenza dell'ingresso del novero delle società di comodo. Questa situazione è palesemente irragionevole poiché l'utilizzo della detassazione Tremonti-Ter avviene in base ad una norma di pari dignità rispetto a quella che istituisce le società di comodo. Si tratta di un aspetto assurdo della disposizione di cui all'art.2, co.36- <i>decies</i> che dovrebbe essere segnalato in ogni interpello.

D.:	Una società di capitale ha realizzato nei periodi 2009-2010-2011 degli utili di natura civilistica. Per via dell'agevolazione Tremonti-ter, la società medesima consegue delle perdite fiscali nei medesimi periodi. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo. In caso di risposta negativa, si richiede altresì quali strumenti utilizzare per evitare di ricadere nella fattispecie.
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
D.:	<i>Una Srl con esercizio infrannuale (inizio periodo 01/07/n, fine periodo 30/06/n+1) ha chiuso in perdita fiscale gli ultimi 3 periodi, precisamente:</i> - 01/07/08 – 30/06/09; - 01/07/09 – 30/06/10; - 01/07/10 – 30/06/11. <i>Si richiede se nel periodo 01/07/11 – 30/06/12 tale società debba essere considerata di comodo. Si chiede allo stesso tempo se essa debba procedere al versamento dell'acconto Ires con l'aliquota del 38% sul reddito minimale.</i>
R.:	La risposta è negativa. La norma si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 17 settembre 2011 (periodo 1/07/11 – 30/06/12), quindi la prima applicazione si avrà nel periodo d'imposta 1/07/12 – 30/06/13, ma l'acconto al 38% dovrà essere versato già con riferimento a quest'ultimo periodo nella due rate di dicembre 2012 e maggio 2013.
D.:	<i>Una Srl è entrata in liquidazione nel mese di febbraio 2011. La società stessa ha pertanto presentato le seguenti dichiarazioni, con il conseguimento dei seguenti risultati:</i> -01/01/11 – 28/02/11: perdita; - 01/03/11 – 31/12/11: perdita; -01/01/12 – 31/12/12: perdita. <i>La società stessa dispone di un immobile di proprietà, dalla vendita del quale essa potrebbe ottenere dei proventi in grado di ripianare il risultato negativo. Si chiede se la società stessa debba affrettarsi a vendere l'immobile entro il 31/12/12 al fine di non rientrare nella disciplina della società di comodo di cui all'art.30, L. n.724/94, oppure se possa attendere anche il 2013. In sostanza, il periodo 01/01/11-28/02/11 configura un autonomo periodo di imposta da computarsi per identificare il triennio di riferimento?</i>
R.:	La risposta è positiva poiché la norma fa riferimento a periodi d'imposta e la frazione d'esercizio ante liquidazione costituisce autonomo periodo d'imposta. Resta fermo che in tal caso la status di società di comodo si verificherebbe nel 2013, nel presupposto che il periodo 2010 sia in utile, circostanza, quest'ultima, non segnalata nel quesito.
D.:	<i>Una società, in stato di liquidazione da diversi periodi, consegue nei medesimi esercizi delle perdite provvisorie ai fini civilistici e fiscali. Si chiede quali riflessi derivino ai fini della disciplina sulle società non operative.</i>
R.:	Lo stato di liquidazione non assicura, in sé, la disapplicazione dalla normativa sulle società di comodo, per cui tale disapplicazione può essere ottenuta solo con interpello. In caso contrario la reiterazione della perdita fiscale per tre esercizi provoca la declaratoria di società di comodo, fermo restando che di norma le società in liquidazione sono di comodo anche in base al test di operatività.
D.:	<i>Una Srl in liquidazione da oltre 6 anni chiude il bilancio costantemente in perdita. Si chiede se essa sia soggetta al regime delle società di comodo di cui al D.L. n.138/11.</i>
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.

D.:	<i>Una società immobiliare di costruzione in perdita negli esercizi 2009-2010-2011 rientra nella disciplina delle società di comodo, ovvero può ritenersi esonerata avendo nel proprio patrimonio sociale solamente immobili in corso di costruzione?</i>
R.:	Non detenere beni sensibili al test di operatività non costituisce causa di disapplicazione dalla normativa società di comodo, bensì solo una situazione che legittima la mancata compilazione del test di operatività (barrando con il codice 1 la casella Casi Particolari). Nel passato tale situazione poteva risolvere il problema poiché l'unico innesco dello status di società di comodo era il test di operatività, ma oggi questa conclusione non è più attuale poiché la reiterazione della perdita fiscale per tre anni genera anche per questi soggetti l'immissione tra le società di comodo.
D.:	<i>Una Srl ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011, rispettivamente, una perdita fiscale e 2 redditi inferiori a quello derivante dal test di redditività. Si chiede se la società risulti di comodo dal 2012.</i>
R.:	La risposta è negativa. Per diventare società di comodo servono almeno due esercizi in perdita fiscale ed uno di utile inferiore a quello minimo.
D.:	<i>Si chiede se le società di capitali agricole che si avvalgono del regime catastale, ma che chiudono costantemente in perdita fiscale, rientrino o meno nella normativa sulle società di comodo.</i>
R.:	La risposta è positiva, almeno sotto il profilo letterale, ma non ci si può esimere dal sottolineare il paradosso di tale situazione. La determinazione catastale del reddito delle Srl agricole deriva dall'applicazione di una normativa tributaria di uguale dignità rispetto a quella delle società di comodo per cui è assurdo che si generi una penalizzazione per aver semplicemente beneficiato di una regola perfettamente vigente. È una situazione che potrà essere segnalata nell'interpello disapplicativo.
D.:	<i>Una Srl in liquidazione consegue nel triennio 2009-2010-2011 una perdita civilistica e fiscale. Si chiede come ci si comporti nel 2012 alla luce delle novità introdotte nella normativa sulle società di comodo. È consigliabile cercare di liquidare integralmente l'attivo nel 2011 al fine di non avere in bilancio alcun elemento su cui calcolare le aliquote di redditività?</i>
R.:	Le società in liquidazione, se in perdita, sono sottoposte alle stesse conseguenze di quelle in <i>bonis</i> : dal quarto anno divengono non operative. L'eliminazione dei beni sensibili al test di operatività o di redditività non risolve del tutto il problema poiché resterebbe la declatoria di non operatività con conseguenze se non reddituali (se non ci sono beni non c'è reddito minimo) almeno sotto il profilo della limitazione all'utilizzo del credito Iva.
D.:	<i>Una società è in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Si richiede se la società stessa, nel caso di conseguimento di perdita anche nel periodo 2012, ma nel caso in cui essa sia congrua e coerente, si debba comunque adeguare agli studi di settore.</i>
R.:	Il quesito non è chiaro. Se la società nel 2012 pur essendo in perdita, risulta congrua e coerente, è esclusa dalla normativa sulle società di comodo, e peraltro essendo congrua e coerente non si vede come potrebbe adeguarsi al risultato degli studi di settore, risultato al quale esse risultano già adeguate.
D.:	<i>La società Alfa Srl presenta nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Nel 2012 essa viene incorporata in un'altra società di capitali che presenta nel medesimo triennio degli utili fiscali. Si chiede se l'operazione di fusione consente di superare la normativa sulle società di comodo. Si richiede in secondo luogo se ai fini della verifica dei risultati fiscali conseguiti nel triennio, l'incorporante debba tenere conto dei risultati fiscali della società incorporata.</i>

R.:	La questione posta è interessante e costituisce un problema sul quale non vi sono, come è intuibile, alcune pronunce ministeriali a supporto. La fusione è qualificabile come un'operazione di successione universale, per cui la società risultante dalla fusione subentra in ogni posizione giuridica della società incorporata. Tale spunto potrebbe legittimare la seguente tesi: se al quarto anno avviene la fusione occorre verificare se il risultato algebrico di utile dell'incorporante e perdita dell'incorporata dà origine ad un utile ovvero ad una perdita fiscale. Se il risultato è un utile si può sostenere che non sussistono le condizioni per applicare la normativa sulle società di comodo all'incorporante e che quindi l'operazione di fusione ha costituito un valido rimedio alla conseguenza negativa che si sarebbe verificata sull'incorporata.
D.:	<i>Una società costituita nel 2009, consegue, nel triennio 2009-2010-2011, delle perdite fiscali. Nei medesimi periodi, essa tuttavia non risulta mai società di comodo. Si chiede se la società stessa si consideri società di comodo nel periodo 2012.</i>
R.:	Si ritiene che la società nel 2012 sia di comodo, poiché le cause di esclusione (nella fattispecie inizio attività nel 2009) possono essere applicate solo sul quarto periodo, cioè quello che sarebbe di comodo. In questa direzione si veda la Circolare n.25/11 dell'Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti.
D.:	<i>Una società è di comodo per il conseguimento di perdite fiscali in 3 periodi di imposta in regime di trasparenza fiscale. Si chiede se la maggiorazione dell'aliquota Ires abbia in tal caso effetto.</i>
R.:	La risposta è positiva. La questione dell'applicazione dell'aliquota del 38% alle società di comodo che derivano tale <i>status</i> dalla perdita reiterata, ha formato oggetto di dibattito poiché si registrano posizioni di chi, leggendo letteralmente l'art.2, co.36- <i>quinquies</i> del D.L. n.138/11, ritiene che in tali casi l'aliquota resti il 27,5%. Chi scrive sostiene, interpretando sistematicamente la norma citata, che l'aliquota debba essere anche in questo caso il 38%. Detto ciò nel caso del regime di trasparenza, si avrà che la società partecipata di comodo liquiderà il 10,5% a titolo di Ires, attribuendo al socio il reddito di comodo affinché quest'ultimo lo inserisca nel suo reddito complessivo.
D.:	<i>Si chiede se la perdita fiscale d'esercizio da considerarsi è quella risultante dal quadro RF. Nel caso di risposta positiva, si richiede altresì se la presenza di perdite pregresse, tali da azzerare l'imponibile da quadro RN, rilevi o meno ai fini del superamento del test.</i>
R.:	Si ritiene che il risultato da assumere ai fini della verifica della perdita fiscale dell'esercizio, sia quello al lordo delle perdite pregresse, poiché viceversa si avrebbe la contaminazione del risultato fiscale dell'esercizio con elementi derivanti da altri esercizi, conclusione quest'ultima del tutto irragionevole.
D.:	<i>Si richiede se sono società di comodo anche quelle che sono in perdita fiscale nei primi tre esercizi di attività. Si richiede, inoltre, se sono di comodo le società in perdita fiscale triennale che superano sempre il test di operatività.</i>
R.:	La risposta è positiva in entrambi i casi, Non risultano nella norma del D.L. n.138/11 specifiche esimenti rappresentate dalle perdite dei primi tre esercizi, né si può dire che l'esito positivo del <i>test</i> di operatività assicura una posizione privilegiata alla società in perdita, rispetto a quella il cui esito del <i>test</i> di operatività sia negativo.
D.:	<i>Una società, al terzo anno consecutivo di perdite fiscali, non dichiara la perdita del 3°anno effettuando delle variazioni in aumento di costi indeducibili. Si chiede se tale operazione sia sostenibile.</i>

R.: Si ritiene che il comportamento assunto sia difendibile, poiché l'unico risultato significativo è controllare se l'esercizio chiuda con una perdita o un utile fiscale. Certo occorre distinguere caso per caso le tipologie di costi resi indeducibili, evitando riprese prive di senso, ma in astratto fondamentale è il risultato raggiunto.

D.: *Una società cooperativa, nel triennio 2009/10/11, presenta altrettante perdite fiscali. Si richiede se la normativa sulle società di comodo si applichi nei confronti delle società cooperative.*

R.: La risposta è negativa. Le società cooperative non sono soggette alla normativa sulle società di comodo.

CAUSE DI ESCLUSIONE

D.: *Una società di capitale consegue, negli ultimi 5 periodi di imposta, una serie di perdite. Nel mese di Ottobre 2011 la società viene posta in liquidazione. Nel modello Unico 2012 (anno imposta 2011) la società si impegna a chiudere la liquidazione entro il 30/09/13. Si chiede se tale fattispecie costituisca causa di disapplicazione dalla disciplina sulle società di comodo.*

D.: *Una Srl nel 2012 diventa società non operativa. Si chiede se mettendo la società stessa in liquidazione e optando nel modello Unico 2012 per la sua cancellazione dal Registro imprese (da avvenire entro il 30/09/13) si sfugge dal regime delle società non operative come modificato dal D.L. n.138/11.*

D.: *Una Srl (in perdita dal 2007) ha deliberato la messa in liquidazione nel corso del 2011 (30/06/11). Una delle cause di esclusione dalla normativa sulle società di comodo risiede nell'impegno assunto in sede dichiarativa, di chiusura della procedura di liquidazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo successivo. Si richiede:*

- *in quale dichiarazione (Unico) debba essere esercitata l'opzione;*
- *quali esercizi verrebbero esclusi dal computo del triennio di perdite;*
- *oltre all'esercizio dell'opzione, se sia necessario presentare anche interpello.*

R.: Per le tre domande la risposta è la medesima. Con Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008, in attuazione di quanto previsto dal co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha individuato alcune situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina delle società di comodo senza dover assolvere alla preventiva presentazione dell'istanza di interpello. Tra le cause identificate, la lett.a) del citato provvedimento prevede l'esclusione a favore delle società in stato di liquidazione che "con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva.". Sul punto va segnalato che non è previsto uno specifico termine di decorrenza rispetto al quale assumere l'impegno di cancellazione. In relazione a tale circostanza, pertanto, si deve ritenere possibile operare tale scelta in qualsiasi periodo d'imposta anche successivo rispetto a quello nel quale la società è stata posta in liquidazione. Per espressa previsione normativa la disapplicazione opera "con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'art.182, co.2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR n.917/86, e successive modificazioni ed integrazioni." In sostanza, dunque, laddove una società venga posta in liquidazione, ad esempio, all'1/12/11, con assunzione dell'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo la causa opererà con riferimento:

- al periodo d'imposta in corso alla data di messa in liquidazione (1/12/11 – 31/12/11);
- a quello precedente (1/01/11 -30/11/11);
- a quello successivo sino alla data di chiusura della liquidazione.

Tale opportunità, come spiega la C.M. n.9/E/08, è da considerare legata alla volontà di favorire le società in liquidazione esonerandole dalla disciplina delle società di comodo a condizione che assumano in dichiarazione l'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva non essendo sufficiente la mera chiusura della liquidazione. In caso contrario l'assoggettamento alla disciplina delle società non operative torna applicabile per tutti e tre i periodi d'imposta (e dunque a decorrere da quello precedente l'assunzione dell'impegno che nel caso analizzato è quello che va dall'1/01/11 – 30/11/11).

Si ritiene che questa causa di disapplicazione, attenendo alla situazione complessiva dello società e non alle particolari condizioni dei singoli asset, possa rendersi applicabile anche alle società considerate di comodo in quanto in perdita sistemica. Una conferma in tale senso da parte delle Entrate sarebbe comunque opportuna.

D.: *Una società di persone in contabilità semplificata concede in leasing un immobile a un'altra società. La società stessa consegue costantemente dei risultati strutturali negativi. Si chiede se la società possa non incorrere nella disciplina delle società di comodo attraverso le soluzioni che seguono:*

- *applicazione della causa di esclusione che vale nei confronti delle società congrue e coerenti agli studi di settore;*
- *se tale soluzione non valesse, e tenendo conto che il valore corrispondente del leasing immobiliare non confluisce nell'attivo di bilancio, si chiede se sia applicabile, come causa di disapplicazione, quella che vale nei casi in cui i ricavi superano l'attivo patrimoniale.*

In quest'ultimo caso, si chiede se la società debba aderire al regime di contabilità ordinaria ancora per il periodo di imposta 2011; in caso di risposta affermativa, visto che il termine per tale opzione è già scaduto si chiedono quali vie alternative possano essere applicate.

R.: La presenza di una causa di esclusione nel quarto anno rappresenta una legittima situazione di disapplicazione per le società che hanno dichiarato perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi (ovvero per quelle con due periodi d'imposta in perdita ed uno con reddito inferiore al minimo). L'Agenzia dovrà chiarire se anche il verificarsi di una delle cause di esclusione nel triennio precedente di monitoraggio del perdite possa sottrarre il periodo interessato dal riscontro della sussistenza della condizione che qualifica la società come non operativa. In passato, sul punto, le Entrate avevano affermato che il verificarsi di una causa di esclusione nel triennio precedente, al fine del monitoraggio dei ricavi complessivi e del valore degli asset nel controllo del test di operatività era, sostanzialmente, ininfluenza valendo, la causa di esclusione, solo per il periodo d'imposta puntuale di applicazione.

Possono comunque ritenersi escluse dalla disciplina delle società di comodo le società congrue e coerenti agli studi di settore (in tal senso dispone infatti il n.6-sexies) dell'art.30, L. n.724/94). Al riguardo le Entrate hanno chiarito (C.M. n.9/E/08) che oltre alla congruità, che può essere raggiunta anche in dichiarazione per effetto dell'adeguamento, occorre anche la coerenza su tutti gli indicatori previsti da Ge.ri.co.

In alternativa, nel caso di specie, è possibile avvalersi della causa di esclusione prevista dal punto 6 – *quater*) della L. n.724/94 la quale, come noto, prevede l'esonero per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale. Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per avvalersi della esclusione in esame, le società interessate dovranno porre a raffronto, nell'esercizio di riferimento:

- il totale del valore della produzione, così come risulta dal raggruppamento A dello schema di Conto economico ai sensi dell'art.2425 del c.c.;
- il totale dell'attivo dello schema di Stato patrimoniale, ex art.2424 c.c..

Qualora il primo ammontare fosse superiore al secondo, le società possono ritenersi automaticamente escluse dalla disciplina delle società non operative a condizione ovviamente che i citati valori siano assunti secondo corretti principi contabili. Il dato letterale della circolare, richiamando la corretta applicazione dei principi contabili, sembra poter condurre ad affermare che, per l'applicazione della causa di esclusione specifica, sia irrilevante ai fini del *test* il costo del concedente del bene acquisito in *leasing* a condizione, ovviamente, che la società non sia tenuta (o abbia optato) per la rappresentazione del *leasing* con il metodo finanziario. Va peraltro segnalato che il co.2 dell'art.30 della L. n.724/94 afferma che *"ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. per la determinazione del valore dei beni si applica l'art.110, co.1, del Tuir; ... per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto"*. Si ritiene che la disposizione di cui al comma citato attenga in modo specifico all'applicazione dei *test* di operatività e di redditività.

La causa di esclusione in analisi trova applicazione anche per i soggetti in contabilità semplificata i quali dovranno verificare i citati presupposti tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili (cfr. C.M. n.9/E/08).

D.: *Una società immobiliare di costruzione, inattiva nell'ambito della Camera di Commercio, non è riuscita a vendere i propri immobili iscritti nel bilancio sotto forma di rimanenze. Nei modelli Unico 2009, Unico 2010 e Unico 2011, la società stessa non ha compilato il prospetto delle società di comodo indicando tra le cause specifiche di esclusione il codice "1" (ossia ha dichiarato di non avere elementi iscritti nell'attivo di Stato patrimoniale). Si richiede come si inserisca tale posizione alla luce delle recenti modifiche apportate alla normativa.*

R.: Nel caso di specie la società per quanto previsto dal co.36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 deve considerarsi di comodo in quanto ha realizzato il presupposto previsto dalla norma. Non avendo *asset* rilevanti per effettuare il *test* di operatività (né quello di redditività) la società in questione anche nel modello UNICO 2012 dovrà adottare il medesimo comportamento assunto nella dichiarazioni precedenti. Conseguentemente, la società dovrà compilare la casella "Casi Particolari" indicando il codice "1" ed evitando, in tal modo, la compilazione del prospetto società di comodo.

Non è chiaro se la citata causa di disapplicazione possa rendersi applicabile anche alle società in perdita sistemica in quanto per tali soggetti il presupposto per la qualificazione di società non operativa non deriva dal *test* di operatività, ma dalle condizioni soggettive della reiterazione delle perdite nel triennio precedente.

D.: *Una società di persone, nei periodi d'imposta 2009-2010-2011:*

- *consegue delle perdite fiscali;*
- *ai fini del test di operatività di cui all'art.30, L. n.724/94 ottiene dei ricavi effettivi superiori a quelli convenzionali;*
- *nell'anno di imposta 2010 la società risulta congrua, coerente ma non normale. L'esito del 2011 sarà presumibilmente identico.*

Considerato che le società in perdita fiscale diventano di comodo, ma che possono continuare a usufruire delle cause automatiche di disapplicazione, si chiede se gli elementi "congruità", "coerenza" e "normalità" debbano essere contemporaneamente presenti per qualificare la causa di esclusione connessa alla congruità e coerenza della società agli studi di settore.

D.: <i>Una società è in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Se essa non è né congrua né coerente agli studi di settore, ma si adegua nel modello Unico 2012 è considerata di comodo dal 2012?</i>
<p>R.: In entrambi i casi la risposta è la medesima. Sul punto è utile ricordare che la causa di esclusione per le società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore è stata oggetto di chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08. In detto documento di prassi è stato in particolare chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vanno considerate congrue le società che, anche per effetto dell’adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dalla applicazione Gerico; • per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza lo stesso sarà considerato sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. <p>Tali indicatori sono diversi dagli indicatori di normalità economica; sul punto è utile segnalare peraltro come siano ormai scomparsi gli indicatori previsti dal co.2 dall’art.10-bis della L. n.146/98 e tutti gli studi di settore attualmente in vigore applichino gli indicatori di cui all’art.1, co.14, della L. n.296/06.</p> <p>In relazione a tale circostanza, dunque, eventuali situazioni di non normalità rispetto agli indicatori rileveranno esclusivamente ai fini della congruità determinando un incremento del livello dei ricavi puntuali cui fare riferimento ai fini dell’adeguamento spontaneo in dichiarazione.</p> <p>La C.M. n.9/E/08 infatti afferma: <i>“per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza si ritiene che lo stesso possa considerarsi sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalità economica che influenzano i livelli di congruità ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.”.</i></p>
D.: <i>Una società in perdita non è assoggettata a studi di settore, bensì a parametri. Si chiede se tale fatto comporti che la società medesima sia da considerarsi automaticamente di comodo, ovvero se vi sia una causa di esclusione dovuta alla mancanza dello studio di settore.</i>
D.: <i>Una Srl è considerata società di comodo, tuttavia è congrua rispetto ai parametri per i quali è assoggettata. Si chiede se tale congruità costituisca causa di esclusione dall’applicazione della disciplina sulle società di comodo.</i>
<p>R.: In entrambi i casi la risposta è la medesima. L’articolo 30, co.1, lett.6-sexies), L. n.724/94 riguarda i soggetti che risultano congrui e coerenti ai fini degli studi di settore. L’esclusione non si applica nei confronti delle società alle quali si applicano i parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui la norma prevede, infatti, la congruità ai soli studi di settore.</p>
D.: <i>La Manovra di ferragosto considera come “non operative” quelle società che, pur realizzando ricavi superiori a quelli desumibili dal test di cui alla L. n.724/94, dichiarino perdite per 3 periodi di imposta consecutivi. Tali società, considerate di comodo, possono comunque usufruire delle cause automatiche di disapplicazione stabilite dalla L. n.724/94. Tra queste cause vi è la seguente: “Valore della produzione superiore al totale dell’attivo”. Si chiede se, ai fini del calcolo del totale dell’attivo (tanto nel caso di Snc, quanto in quello di Srl), vadano considerati i valori delle poste rettificative indicate nel passivo.</i>
<p>R.: La specifica causa di esclusione è disciplinata dal n.6-quater) dell’art.30 della L. n.724/94. Sulla questione l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la C.M. n.9/E/08 nella quale è stato precisato che i valori di riferimento devono essere assunti secondo i corretti principi contabili. In particolare, per quanto concerne l’attivo patrimoniale, lo stesso deve essere</p>

assunto secondo lo "schema di Stato patrimoniale, ex art.2424 c.c.". In relazione a tale circostanza deve dunque ritenersi applicabile la riclassificazione operata secondo la citata norma, la quale prevede l'indicazione delle voci dell'attivo al netto delle poste rettificative. Sempre in base a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08, per le società in contabilità semplificata, e quelle non tenute alla redazione del bilancio, la causa di esclusione in esame può essere verificata tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

D.: *La società A (che svolge l'attività di costruzione e compravendita immobiliare) è in perdita fiscale negli anni 2009-2010-2011, a causa della crisi che ha colpito il settore. La società medesima detiene la partecipazione nella società B (che svolge l'attività di costruzione immobiliare), la quale risulta operativa per il superamento del test di operatività e inoltre in quanto detiene un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità nel triennio 2009-2011. Si chiede se la società A, per non rientrare nella disciplina delle società di comodo, possa utilizzare la causa di esclusione derivante dalla detenzione di una partecipazione in una società operativa.*

D.: *Una holding con meno di 10 dipendenti detiene una serie di partecipazioni in società operative. Tale società redige anche il bilancio consolidato Nel 2011 essa supera il test di operatività, tuttavia nel triennio 2009-2010-2011 essa registra delle perdite fiscali. Si chiede se in questo caso sia applicabile la causa di esclusione codice "50" come chiarito dalla C.M. n.9/E/08. In secondo luogo si chiede quali siano le conseguenze che ne derivano laddove una sola delle società partecipate sia di comodo.*

R.: In entrambi i casi la risposta è la medesima. Il Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008, in applicazione di quanto previsto dal co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, ha disciplinato una serie di cause di disapplicazione dalla disciplina delle società di comodo che si aggiungono alle cause di esclusione previste dall'articolo 30 della citata Legge.

In particolare la lett.e) del citato Provvedimento prevede una causa di esclusione per le "società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir".

Lo stesso Provvedimento prevede che la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.

Si tratta dunque di una causa di esclusione parziale a fronte della quale la società può legittimamente escludere i citati asset nell'operare il test di operatività e di redditività. Le holding di partecipazione si troveranno spessissimo nello status di "non operatività" per effetto del reiterarsi delle perdite fiscali in quanto tali società da un lato sostengono costi di esercizio interamente deducibili e, dall'altro, detassano per il 95% i dividendi incassati dalle partecipate. L'Agenzia dovrà chiarire se la citata causa di disapplicazione, ove relativa agli unici assets della società possa quindi rimuovere lo stato di "non operatività" soggettiva della holding (come parrebbe comunque logico a parere di chi scrive).

D.: *Una società in liquidazione, proprietaria di un immobile, è in perdita fiscale nel triennio 2009-2010-2011. Si chiede se la società stessa diventi di comodo dal 2012. Si chiede inoltre come la società stessa possa impegnarsi in sede dichiarativa a chiudere la procedura di liquidazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo successivo se la società non può sapere quando venderà l'immobile.*

R.: La società in questione deve ritenersi di comodo dal 2012 laddove in tale anno non vi sia una causa di esclusione dalla disciplina in oggetto. Peraltro la possibilità di avvalersi della specifica causa prevista dalla lettera a) del Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008 resta subordinata al rispetto dell'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva non essendo sufficiente la mera chiusura della liquidazione. In caso contrario l'assoggettamento alla disciplina delle società non operative torna applicabile per tutti i periodi d'imposta interessati dall'esclusione.

In caso pertanto di dubbi in merito al rispetto del citato presupposto, alla società non resta che presentare interpello al fine di ottenere il riconoscimento della sussistenza di "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi".

D.: *Tra le cause di disapplicazione della normativa sulle società di comodo di cui alla L. n.724/94 vi è quella che esclude società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità. Si chiede come vengano conteggiati i lavoratori a part-time, in particolare se essi valgano tanto quanto un dipendente a tempo pieno.*

R.: Sulla specifica questione prospettata possono tornare utili i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella C.M. n.9/E/08. Nel citato documento di prassi, infatti, le Entrate hanno chiarito che la causa di esclusione in analisi "riguarda le società che nei due anni precedenti hanno avuto alle dipendenze un numero di unità lavorative mai inferiore a 10, in tal modo palesando una vitalità che - secondo la legge - è incompatibile con lo status di società non operativa." Precisando ulteriormente che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendenti, come i collaboratori a progetto o gli amministratori. Si ritiene che la verifica del numero minimo debba essere condotta in relazione al numero di soggetti che rivestono la qualità di lavoratori dipendenti a prescindere dalla natura del rapporto instaurato.

D.: *Un'impresa di costruzione ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 una serie di perdite fiscali. Fino all'anno 2009 la società aveva al suo interno un numero di dipendenti superiore a 10. Successivamente si avvale di artigiani, al fine di limitare i relativi costi. Nella somma dei dipendenti, si richiede se sia possibile considerare anche questi collaboratori inerenti all'attività esercitata (tenendo conto che il costo di tali artigiani va a sommarsi al costo dei dipendenti nel prospetto dati contabili del modello studi di settore).*

R.: L'articolo 30, co.1, lett.6-bis), L. n.724/94 prevede che non sono considerate di comodo le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità. Sulla specifica causa di esclusione l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08 ha precisato che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori. In ragione di tale chiarimento che risulta particolarmente restrittivo si ritiene che nel caso prospettato i collaboratori esterni non possano essere considerati alla stregua dei lavoratori dipendenti e, pertanto, che la causa di esclusione in analisi non possa essere fatta valere.

D.: *Il fatto che la perdita fiscale (di importo modesto) sia realizzata a seguito del pagamento di compensi a soci/amministratori rileva come causa di esclusione del monitoraggio triennale delle perdite? In caso di risposta negativa si chiede se la società possa presentare interpello.*

R.: Il comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 ha previsto che pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30 della L. n.724/94, le società ed enti ivi indicati "*che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi*" sono considerate non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta. In merito all'entità o alle ragioni della perdita nulla prevede la nuova disposizione, contrariamente a quanto prevedeva il D.L. n.78/10, in merito alle esimenti riguardo alla formazione delle liste selettive delle società su cui mirare i controlli in presenza di situazioni di perdita fiscale sistematica. Verificandosi, pertanto, il presupposto previsto dal co.36-*decies*, la società deve ritenersi a tutti gli effetti di comodo. La società in questione potrà in ogni caso presentare istanza di interpello chiedendo la disapplicazione della disciplina in oggetto salvo che il preannunciato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrebbe allargare le cause di disapplicazione specifiche già previste con il Decreto del 14 febbraio 2008, non disciplini il caso specifico.

D.: *Una società di capitali agricola, nonostante la presenza di diverse coltivazioni sui medesimi terreni, non ha raggiunto e non raggiungerà il limite dei ricavi previsti a livello minimale dal test, pertanto risulta essere di comodo. Essa ha optato per la tassazione di tipo fondiario, apportando le opportune variazioni in aumento e in diminuzione, quindi pagando l'Ires sul reddito risultante dalla somma tra quello dominicale e quello agrario. Essa è congrua ai vari parametri e ai vari interPELLI ha ricevuto sempre risposte negative. Si chiede se il fatto che il Legislatore consenta una tassazione di tipo fondiario, possa costituire una causa di esclusione.*

R.: Le società agricole non godono, come si desume dall'art.30, co.1, della L. n.724/94, e dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n.23681/08, di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative. Le società agricole che non superano il "*test di operatività*", in quanto i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti possono, però, presentare istanza di interpello disapplicativo, facendo valere situazioni oggettive, debitamente documentate, tipiche del proprio settore (ad es. le attività propedeutiche alla coltivazione del fondo, calamità naturali, ecc.), che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi, di rimanenze e di proventi (ossia il superamento del test di operatività) nonché del "*reddito minimo*" previsto dall'art.30, co.3, della L. n.724/94 (cfr. C.M. n.50/E/10). La circostanza che la società per effetto dell'esercizio dell'opzione determini un reddito effettivo inferiore a quello minimo può essere apprezzato nell'ambito dell'interpello al solo fine di disapplicare, come previsto dalla C.M. n.25/E/07, l'obbligo di dichiarare il "*reddito minimo*".

D.: *Si chiede se sia società di comodo quella società che detiene alcuni immobili e una partecipazione di controllo in una società operativa che fattura annualmente un valore superiore di euro 100 milioni e circa 350 dipendenti.*

R.: Nel caso di specie la società dovrà sottoporsi al test di operatività considerando i soli immobili posseduti ed escludendo la partecipazione di controllo nella società operativa in applicazione di quanto previsto dalle lett.e) del Provvedimento protocollo n.2008/23681 del 14 febbraio 2008.

Nel caso in cui la società non superasse il *test* e dovesse risultare non operativa la maggiorazione troverà applicazione indipendentemente dall'ammontare del reddito dichiarato. Sulla specifica questione sussiste un dubbio applicativo dal momento che la norma testualmente prevede che la maggiorazione si applichi "*sul reddito delle società*". Sembrerebbe dunque che i soggetti non operativi che dichiarino un reddito superiore a quello minimo presunto debbano assoggettare l'intero reddito dichiarato (e dunque anche la quota parte eccedente quello minimo) all'aliquota del 38%. Tale conclusione appare tuttavia eccessivamente penalizzante ed è dunque auspicabile venga modificata in sede interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate.

D.: *Una società, nel triennio 2009-2010-2011 consegue delle perdite. Nel modello Unico 2012 si adegua al valore puntuale degli studi di settore. Si chiede se sul reddito prodotto con l'adeguamento si applica l'Ires nella misura del 38% ovvero quella ordinaria.*

R.: I commi che vanno dal 36-*quinquies* al 36-*novies*, dell'art.2, del D.L. n.138/11 prevedono l'applicazione di una aliquota maggiorata (38%) ai fini Ires per i soggetti passivi che realizzino la condizione di società non operativa. Nel caso prospettato, pertanto, sarà necessario verificare se la società in questione possa essere considerata o meno di comodo. A tal fine sarà necessario riscontrare se:

- sussiste il requisito della coerenza in merito a tutti gli indicatori previsti dallo studio di settore. Verificandosi tale situazione, avendo conseguito la società la congruità grazie all'adeguamento in dichiarazione, la stessa potrebbe beneficiare di una causa di esclusione e, conseguentemente, non essere considerata di comodo;
- in assenza dei requisiti esplicitati al punto precedente la società sarà considerata di comodo e, conseguentemente, il reddito dichiarato nel 2011 dovrebbe essere tassato con l'aliquota maggiorata del 38%.

D.: *Nel triennio 2008-2010 la società ha realizzato delle perdite fiscali. Il modello Unico 2011 è stato presentato compilando il prospetto delle società di comodo in quanto la società risulta operativa. Nel 2010, tuttavia, la società aveva una causa di esclusione (congruità e coerenza agli studi di settore). Presentando un modello Unico 2011 integrativo, indicando la causa di esclusione medesima, si riesce a interrompere il triennio, ovvero, come evidenziato dalla circolare Irdec, non rilevano eventuali cause di esclusione?*

R.: La problematica prospettata non è stata ancora oggetto di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate. Non è chiaro, infatti, se la presenza di una causa di esclusione rappresenti oltre che una legittima situazione di disapplicazione nel quarto anno (primo successivo al triennio di perdita fiscale sistematica) anche una sorta di "esimente" nel caso di cui la stessa sia presente in uno dei tre anni antecedenti (il quarto). Non è chiaro cioè se tale condizione interrompa il triennio precedente di riscontro.

Sul punto segnaliamo che nella circolare Cndcec n.25/IR del 31/10/11 è stato precisato come la soluzione del problema potrebbe essere trovata partendo dalle indicazioni fornite nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.25/E/07. In tale documento di prassi l'Agenzia ha, infatti, chiarito che "nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma". L'applicazione analogica del citato chiarimento alla problematica prospettata non determinerebbe quindi alcun slittamento del triennio monitorabile laddove in uno dei tre periodi d'imposta fosse presente una causa di esclusione.

In condizione però delle particolari condizioni in cui opera il regime di presunzione di "non operatività" per le società in perdita sistemica, è auspicabile che le Entrate possano assumere in un prossimo documento una posizione diversa rispetto a quella citata. La presenza di una situazione anomala, infatti, rappresentata convenzionalmente dalla sussistenza della causa di esclusione, ben potrebbe essere la ragionevole causa della chiusura in perdita (fiscale) del periodo d'imposta oggetto di monitoraggio.

D.: *Nel 2008 e nel 2009 la società consegue una perdita fiscale. Nel periodo 2010 la società consegue un utile fiscale solamente per effetto dell'adeguamento agli studi di settore. Si chiede se nel 2011 la società sia da considerarsi di comodo.*

R.: Il comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 ha previsto che sono considerate non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta le società "che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi".

Il co.36-*undecies* dispone, inoltre, che la presunzione di operatività scatti anche nel caso in cui nel triennio la società sia per due anni in perdita e per uno in utile se quest'ultimo è inferiore al reddito minimo presunto determinato ai sensi del co.3, dell'art.30, della L. n.724/94.

Nel caso di specie, pertanto, la società può ritenersi esclusa dalla disciplina in oggetto, sulla base del dato letterale della norma, soltanto se il reddito dichiarato nel periodo d'imposta 2010 è superiore a quello minimo presunto determinato ai sensi del co.3 dell'art.30 della L. n.724/94.

EUROCONFERENCE
EDITORE



E-BOOK LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E LE NOVITÀ DELLA MANOVRA-BIS

A CURA DI:
R. Galiero e N. Villa

EDIZIONE:
Novembre 2011

PREZZO:
€ 12,50 + IVA 21%

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili
direttamente con **carta di credito**

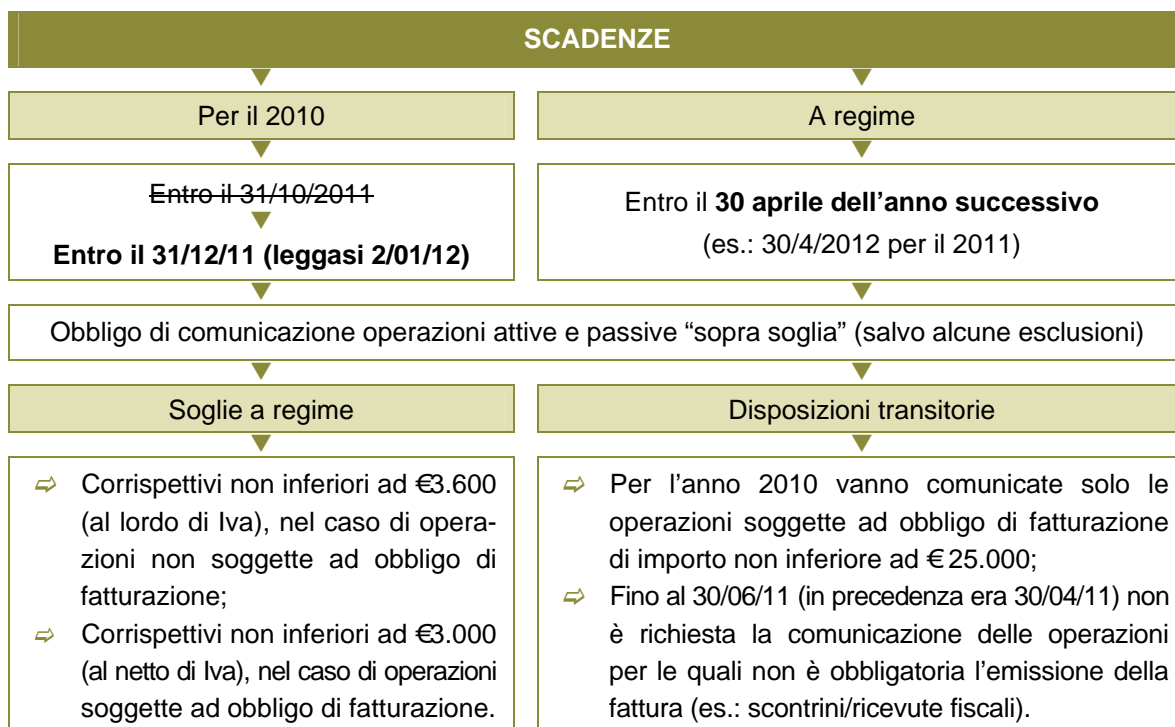


Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze

Vademecum per la comunicazione dello "spesometro"

a cura di Francesco Zuech

Com'è noto, il prossimo 2 gennaio 2012 (il 31/12/11 cade di sabato) debutta, con riguardo all'annualità 2010, la nuova comunicazione telematica delle c.d. operazioni "sopra soglia" introdotta dall'art.21 del D.L. n.78/10. A regime, poi, la scadenza è fissata per il 30 aprile dell'anno successivo e quindi il prossimo 30 aprile 2012 toccherà all'annualità 2011.

**La difficile individuazione e selezione**

Gli operatori dovranno districarsi fra le contorte regole "delineate" dal Provvedimento attuativo del 22/12/10 a cui hanno fatto successivamente seguito ben 2 provvedimenti di rettifica/aggiustamento dei tracciati *record* ed alcuni documenti di prassi indicati nella tavola riportata in calce all'articolo. Si tratta di vere e proprie acrobazie informatiche con le quali devono misurarsi operatori e *software* al fine di estrapolare correttamente le operazioni da comunicare. Inoltre, con riguardo al 2010 (ma lo stesso discorso vale per il 2011), l'intervento "manuale" dell'operatore sulle fatture già registrate è in ogni caso ineludibile. Infatti, molte delle informazioni necessarie alla corretta estrapolazione dei dati non sono state (e non potevano esserlo) gestite in fase di registrazione Iva.

Si pensi, a titolo esemplificativo:

- all'individuazione e selezione delle fatture, singolarmente "sotto soglia", ma complessivamente sopra, relative ai c.d. "contratti collegati", a quelli con "corrispettivi periodici" o anche, più semplicemente, alle fatture di acconto e saldo;
- all'abbinamento delle operazioni alle "modalità di pagamento" (importo non frazionato; importo frazionato; corrispettivi periodici);
- al "collegamento" delle note di variazione alle fatture (come vedremo le variazioni dello stesso anno vanno sommate algebricamente all'operazione originaria mentre

quelle intervenute successivamente vanno indicate in separati dettagli che richiedono altresì data e numero⁶ della fattura da rettificare);

- ➔ alla manutenzione delle anagrafiche, anche al fine della corretta selezione del dettaglio *record*⁷ (con inserimento, se mancanti, del codice fiscale, per i residenti privati, e della partita Iva per i residenti operatori, oppure, dei dati anagrafici anche del rappresentante persona fisica del soggetto collettivo non residente).

La “cernita”, inoltre, non potrà che transitare (laddove i *software* lo permettano) per una corretta codifica dei codici Iva e delle anagrafiche (o talvolta del piano dei conti). In realtà non potrà che trattarsi di una miscellanea degli elementi citati, considerato che non sempre (soprattutto nelle operazioni con l'estero) la corretta selezione potrà essere affidata esclusivamente ad uno solo dei due parametri.

Si considerino, a mero titolo esemplificativo, i seguenti casi.

Operazione

- 1) Cessione (art.41) o acquisto intracomunitario (art.38) di beni nei confronti di un operatore francese.
- 2) Cessione allo stesso operatore di cui sopra, di beni che rimangono in Italia.
- 3) Provvigione pagata allo stesso operatore di cui sopra per vendita da IT a FR.
- 4) Provvigione pagata allo stesso operatore di cui sopra per esportazione da IT a CH.
- 5) Provvigione pagata ad agente lussemburghese per esportazione da IT a CH.
- 6) Provvigione pagata ad agente americano per esportazione da IT a USA.
- 7) Canoni *leasing* pagati ad una società di *leasing*.

Trattamento Iva

- 1) Si tratta di operazioni da inserire negli elenchi Intrastat (nel caso dell'acquisto previa applicazione del *reverse charge*).
- 2) Si tratta di un'operazione da assoggettare ad Iva.
- 3) Si tratta di un'operazione assoggettata ad Iva Italiana in *reverse charge* ed inserita negli elenchi Intrastat da parte del committente.
- 4) Si tratta di un'operazione assoggetta al *reverse* come operazioni non imponibile ai sensi dell'art.9 n.7 non inserita negli elenchi Intrastat.
- 5) Come caso precedente + presentazione comunicazione telematica *black list*.
- 6) Si tratta di operazione auto fatturata ex art.17, co.2, senza applicare l'Iva, ex art.9 n.7.
- 7) Si tratta di operazione soggetta ad Iva in Italia.

Obbligo “spesometro”

- 1) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già comunicata in Intrastat (C.M. n.24/E/11).
- 2) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 3) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già comunicata in Intrastat (C.M. n.24/E/11).
- 4) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 5) L'operazione è esclusa dall'obbligo di comunicazione perché già oggetto di comunicazione *black list* (punto 2.4 Provv. 22/12/10).
- 6) L'operazione, se sopra soglia, va comunicata telematicamente.
- 7) La società di *leasing* deve comunicare i dati del contratto all'Anagrafe, con esonero per il committente⁸ (Prov. 5/08/11 e 21/11/11).

⁶ La data è campo obbligatorio; il numero, invece, è stato reso facoltativo.

⁷ I tracciati prevedono dettagli distinti fra: residenti non titolari di partita Iva, residenti titolari di partita Iva; non residenti; note di variazione relative ad operazioni con residenti; note di variazione relative ad operazioni con non residenti.

⁸ Come precisato nelle motivazioni del Provvedimento datato 5/08/11. Si ricorda, infatti, che il punto 2.4 del Provvedimento 22/12/10 esclude dall'obbligo della comunicazione sopra soglia le operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73 (in tal senso anche C.M. 24/E/11, par.3.4).

Come si evince dall'analisi dei 7 esempi, nel caso delle prime 4 operazioni (tutte con la stessa controparte francese) l'esclusione riferita alle operazioni di cui al caso 1 potrà essere generata dalla codifica del codice "art. 41 (cessioni Intra)" o "art.38 (acquisto Intra)", ma altrettanto non si può dire (a meno di non duplicare i codici) per gli acquisti non imponibili ex art.9 (vedi caso 4, 5 e 6). Più pacifica, invece, l'esclusione a livello anagrafico per la controparte lussemburghese, considerato che dalla comunicazione "spesometro" sono escluse tanto le operazioni (territoriali e non) oggetto della comunicazione *black list* quanto, più in generale, tutte le operazioni prive del requisito territoriale o oggettivo (C.M. n.24/E/11, par.3.1).

Analoga esclusione può ritenersi praticabile a livello anagrafico per il fornitore società di *leasing*.

Operazioni incluse ed escluse: casistiche

Tutto ciò premesso, senza pretesa di esaustività, riteniamo utile proporre una veloce sintesi delle operazioni "sopra soglia" che sono coinvolte e di quelle che sono escluse dalla comunicazione, con particolare riguardo al tipo di documento (fattura o RF/scontrino) e alla codifica dei "codici Iva".

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad €25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	
Corrispettivi (fatture, scontrini o RF) pagati con carte di credito, debito o prepagate (compresi bancomat) da parte di contribuenti non soggetti passivi (privati)	NO	/	A condizione che il gestore della carta sia residente (o stabilito) C.M. n.24/E/11, par.3.4
Ricevuta fiscale emessa a cliente soggetto passivo	SI imponibile e SI Iva, previo scorporo (risposta 25, nota AE del 11/10/11)	SI	Operazioni non inferiore a €3.600 (al lordo di Iva) Sono escluse le operazioni fino al 30/6/11
Ricevuta fiscale emessa a cliente non soggetto passivo	SI corrispettivo, senza scorporo	/	
Scontrini	Sono da ritenersi valide le stesse indicazioni di cui ai casi precedenti	Sono da ritenersi valide le stesse indicazioni di cui ai casi precedenti	
Altri corrispettivi rilevanti ai fini Iva ma esclusi dall'obbligo di fatturazione	SI	SI	Operazioni non inferiori a €3.600 (al lordo di Iva) Sono escluse le operazioni fino al 30/06/11
Fatture attive annotate nel registro corrispettivi di cui all'art.24 da parte di commercianti ed assimilati	SI	SI	Operazioni non inferiore a €3.000 (al netto di Iva)
Fatture emesse da commercianti (e assimilati) nei confronti di privati	SI	/	Si ritiene che la soglia di riferimento sia € 3.000 (al netto di Iva)

⁹ Sono interessate anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti nonché i soggetti identificati direttamente o tramite rappresentante fiscale.

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	
Fatture emesse da contribuenti minimi ex art.1, co.96-117, L. n.244/07	NO ¹⁰	SI	C.M. n.24/E/11 par.3.1 Risp.6 nota AE 11/10/11
Fatture emesse da soggetti in regime delle nuove iniziative ex art.13 L. n.388/00	SI	SI	Obbligo confermato nella C.M. n.24/E/11 par.3.1
Fatture emesse da enti con partita Iva	SI, ma limitatamente alle operazioni realizzate nell'esercizio dell'attività commerciale ¹¹	SI	C.M. n.24/E/11 par.2.1
Fatture relative a canoni di <i>leasing</i>	NO	Si ritiene di NO	La società di <i>leasing</i> è obbligata a presentare apposita comunicazione all'Anagrafe ex Provv. 5/8/11 ¹²
Fatture emesse da operatori che svolgono attività di locazione e/o noleggi di autovetture, caravan, unità da diporto	NO	Si ritiene di NO	Con Provv. del 21/11/11 ai prestatori in analisi è stato esteso lo stesso obbligo di cui sopra
Fatture relative alla somministrazioni di energia elettrica ¹³	NO	NO	Trattasi di operazioni già oggetto di comunicazione all'Anagrafe (C.M. n.24/E/11 par.3.4)
Fatture imponibili Iva relative a cessioni di immobili	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. 24/E/11 par.3.4)
Altre fatture imponibili Iva (con Iva ordinaria o aliquota ridotta)	SI (*) Imponibile ed Iva	SI Imponibile ed Iva	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture relative a cessioni di fabbricati strumentali con applicazione del <i>reverse charge</i> , ai sensi dell'art.17 co.6 lett.a <i>bis</i> e art.10 <i>ter</i> n. 8 <i>ter</i> lett.b e d	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. 24/E/11 par. 3.4)
Fatture relative ad operazioni con <i>reverse charge</i> nazionale ai sensi dell'art.17, co.5 (cessioni di oro industriale ed argento), co.6 (subappalti in edilizia e talune cessioni di cellulari e microprocessori), art.74 co.7/8 (cessione di rottami ed assimilati)	SI (*) Imponibile	SI Imponibile ed Iva ¹⁴	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva) Risp.15 nota AE 11/10/11

¹⁰ L'esonero cessa, fin da subito, qualora il regime cessi di avere efficacia in corso d'anno (conseguimento di ricavi/compensi superiori al 50% del limite di € 30.000 e, cioè, superiori ad € 45.000). Negli altri casi di esclusione dal regime, l'obbligo comunicativo decorre con effetto dall'anno successivo (risp. 5 nota AE del 11/10/11).

¹¹ Sono esclusi gli enti pubblici (Stato, Regioni, Provincie, Comuni e altri organismi di diritto pubblico), come disposto dal Provvedimento del 21/06/11 ad integrazione di quello del 22/12/10.

¹² Vedi nota 8.

¹³ Nella C.M. n.24/E/11 è stato confermato l'esonero per le operazioni relative a contratti di somministrazione di energia elettrica per le quali i fornitori sono tenuti a comunicare i dati contrattuali ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73. La circolare nulla aggiunge in merito alle altre utenze (gas, acqua, telefonia) per le quali dovrebbe, tuttavia, valere analogo precisazione.

¹⁴ In tal senso la C.M. 53/E/07, par.3.3, per i soppressi elenchi clienti/fornitori 2006-2007.

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	
Fatture relative alla cessione dei beni usati in regime del margine ex art.36 ss. del D.L. n.41/95	SI (*)	SI	Nella C.M. n.24 è stato precisato che va indicata la parte del margine (escluso il FCI) ¹⁵
Fatture emesse da agenzie di viaggio e turismo (inclusi <i>tour operator</i>) senza separata indicazione dell'Iva (art.74 <i>ter</i>)	SI (*)	SI	La soglia di riferimento è quella di € 3.600 (C.M. n.24/11 par. 3.1)
Operazioni esenti ex art.10 n.8- <i>bis</i> (relative a cessioni di fabbricati abitativi) e n.8- <i>ter</i> (relative a cessioni di fabbricati strumentali)	NO	NO	Sono escluse le operazioni relative ai contratti di compravendita di immobili (C.M. n.24/E/11 par.3.4)
Operazioni esenti connesse ai contratti di assicurazione o mutuo	NO	NO	C.M. n.24/E/11 par.3.4
Altre operazioni Iva ai sensi dell'art.10	SI (*)	SI	La comunicazione è obbligatoria anche per i soggetti che si avvalgono della dispensa ex art.36- <i>bis</i> (C.M. n.24/E/11 par.2.1). La soglia è di € 3.000 in presenza di fattura emessa a seguito di richiesta del cliente (risp.10 nota AE 11/10/11)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art.8, co.1, lett.c) con dichiarazione d'intento	SI (*)	SI	C.M. n.24/E/11 par.3.1. e 3.4. Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture per esportazione non imponibile ex dell'art.8 co.1, lett.a (esport. diretta) o lett.b (esport. indiretta) emessa al cliente estero	NO	/	Prov. 22/12/10 p. 2.4
Fattura non imponibile ai sensi dell'art.8, co.1, lett. a) per triangolazione, nel rapporto fra IT1 e IT2	Si ritiene di SI ¹⁶	Si ritiene di SI ¹⁶	In analogia con le precisazioni fornite per la triangolare ex art.58 D.L. n.331/93
Fatture non imponibili ai sensi dell'art.8- <i>bis</i>	SI (*)	SI	C.M. n.24/E/11 par.3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture non imponibili ai sensi dell'art.9	SI (*)	SI	C.M. 24/E/11 par.3.1 Risp.23 nota 11/10/11 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture non imponibili ex art.71 per cessioni verso operatori di San Marino	NO	/	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (prov. 22/12/10 p. 2.4)

¹⁵ Nella C.M. n.24/E/11 (par.3.1) è stato affermato che oggetto di comunicazione è "la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad Iva"; la precisazione delinea una situazione che non pare agevolmente gestibile né per le operazioni da comunicare come acquisti né per le cessioni che eventualmente rientrano nel regime del margine con adozione del metodo globale.

¹⁶ L'obbligo era stato sancito anche per gli elenchi 2006/2007 (C.M. n.53/E/07).

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	
Fatture non imponibili ai sensi dell'art.71 per cessioni a Città del Vaticano	SI	/	C.M. n.24/E/11 par.3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura per cessioni nei confronti di viaggiatori stranieri non imponibili o imponibili <i>ex art.38-quater</i>	SI	/	C.M. n.24/E/11 par.3.1 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura non imponibile <i>ex art.41 D.L. n.331/93</i> per cessioni intracomunitarie di beni	NO	/	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. n.24/E/11 par.3.4)
Fattura non imponibile ai sensi dell'art.58 del D.L. n.331/93 per triangolazione verso Comunità, nel rapporto fra IT1 e IT2	SI (*)	SI	C.M. 24/E/11 par. 3.1 e 3.4 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Cessioni non territoriali ai sensi dell'art.7- <i>bis</i> (es.: vendite estero su estero)	NO	NO	
Fatture (attive) non territoriali <i>ex art.7-ter</i> co.1 lett.a (BtoB)	NO	/	Sono escluse tutte le operazioni non territoriali (C.M. n.24/E/11 par. 3.4)
Altri servizi non territoriali nel BtoB (art.7- <i>quater</i> , 7- <i>quinquies</i>)	NO	NO	
Altri servizi non territoriali nel BtoC (art.7- <i>quater</i> , 7- <i>quinquies</i> , 7- <i>sexies</i> e 7- <i>septies</i>)	NO	/	
Bollette d'importazione con Iva (art. 67) o senza Iva (art. 68)	/	NO	Prov. 22/12/10 p. 2.4
Acquisti intracomunitari di beni (art.38) soggette ad Iva con il sistema del <i>reverse charge</i> ai sensi dell'art.46-47 (compresi acquisti esenti ai sensi dell'art.42 e triangolazioni non imponibili art.40, co.2)	/	NO	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. 24/E/11 par.3.4)
Acquisti intracomunitari di servizi generali soggetti ad Iva in Italia (fatture integrate <i>ex C.M.12/10</i> o autofatture <i>ex art.17 co.2</i>)	/	NO	Sono escluse le operazioni acquisite tramite Intrastat (C.M. 24/E/11 par.3.4)
Acquisti intracomunitari di servizi generali non imponibili ai sensi dell'art.9 o esenti <i>ex art.10</i> (fatture integrate <i>ex C.M.12/10</i> o autofatture <i>ex art.17 co.2</i>)	/	SI	Per le operazioni non soggette ad Iva è esclusa la compilazione degli Intrastat (art.50, co.6, D.L. n.331/93) e quindi non opera l'esonero riconosciuto dalla C.M. n.24
Forniture di beni e servizi da stabili organizzazioni in Italia di soggetti <i>black list</i>	SI	NO	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/10 p.2.4)

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	(N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad € 25.000)
Altri acquisti di beni e servizi territoriali da prestatori esteri <i>black list</i> (compresi quelli con Rappresentante fiscale o identificazione diretta in Italia)	/	NO	
Altri acquisti di beni e servizi territoriali da prestatori non stabiliti (non <i>black list</i>)	/	Si ritiene di SI	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fatture acquisto beni da San Marino con addebito di Iva (italiana) ex artt.8-12 D.M. 24/12/93	/	NO	Sono escluse le operazioni oggetto di comunicazione <i>black list</i> (Prov. 22/12/10 p.2.4)
Autofatture art.17, co.2, per acquisti di beni da San Marino, nel caso di ricevimento di fattura senza Iva (artt.13-18 D.M. 24/12/93)	/	NO	
Autofatture per acquisti da agricoltori esonerati	Caso dubbio	Si ritiene di SI ¹⁷	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Autofattura per acquisto di tartufi da raccoglitori dilettanti o occasionali (art.1, co.109, L. n.311/04)	NO (per carenza del requisito soggettivo)	Si ritiene siano escluse (l'auto-fattura va emessa in unico esemplare senza indicazione del fornitore)	/
Autofattura denuncia (art.6, co.8-9, D.Lgs. n.471/97)	/	Si ritiene di SI ¹⁷	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Autofattura denuncia per omessa fatturazione di operazione soggetta al <i>reverse charge</i> (art.6, co.9-bis, D.Lgs. n.471/97)	/	Si ritiene di SI ¹⁷	Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Passaggi interni fra attività con contabilità separata ex art.36	NO	/	C.M. n.24/E/11 par.3.4 Resp.24 nota AE 11/10/11
Autofatture per cessioni gratuite o autoconsumo di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa ¹⁸	SI Come controparte va indicata la partita Iva del cedente stesso	NO	C.M. n.24/E/11 par. 3.4 Resp.12 nota AE 11/10/11 Operazioni non inferiori a € 3.000 (al netto di Iva)
Fattura per cessioni gratuite relativa alle stesse operazioni di cui sopra con rivalsa dell'Iva ai sensi dell'art.18, co.3	SI (non è però chiaro cosa vada indicato come controparte)	Caso dubbio	C.M. n.24/E/11 par. 3.4

¹⁷ L'obbligo per gli elenchi fornitori del 2006/2007 era stato sancito dalla C.M. n.53/E/07 par. 3.3.

¹⁸ Nonostante il punto 2 del provvedimento del 22/12/10 precisi che oggetto della comunicazione sono i "*corrispettivi dovuti*" (superiori alle soglie), nella circolare C.M. n.24/E/11, par.3.1 e 3.4, l'obbligo comunicativo viene, invece, letteralmente esteso **anche a cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa** (art.2, co.2 n.4) e agli **autoconsumi** (art.2, co.2, n.5) la cui base imponibile è, invece, determinata dal costo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o beni simili. Dato il contrasto fra Provvedimento e Circolare è difficile dire con certezza se l'estensione vada applicata anche ad altre operazioni prive di corrispettivo quali le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività di costo unitario superiore ad € 25,82 (art.2, co.2 n. 4), le assegnazioni a soci ed associati (art. 2, co.2, n.6) e le prestazioni gratuite di servizi di costo superiore ad € 25,82 (art.2, co.3).

Casistica	Obbligo comunicazione operazioni (se sopra soglia)		Soglie / Note (N.B. per il 2010 la soglia è elevata alle operazioni non inferiori ad €25.000)
	Fornitore operatore Iva nazionale ⁹	Cliente (se operatore Iva nazionale) ⁹	
Operazioni escluse dalla base imponibile ex art.15	NO	NO	C.M. n.24/E/11 par. 3.4
Documenti (fatture o note) privi del requisito soggettivo o oggettivo non rilevanti ai fini Iva ¹⁹ (fuori campo Iva artt.1, 2 e 3) ²⁰	NO	NO	C.M. n.24/E/11 par. 3.1
Rifornimenti con schede carburante	Sono da ritenersi esclusi	Sono da ritenersi esclusi	Verosimilmente i singoli rifornimenti sono sotto soglia ²¹
(*) Tranne quelle verso controparti <i>black list</i>			

Le fatture cointestate

Nella risposta n.13 della nota dell'Agenzia delle Entrate dell'11/10/11 è stato precisato "che l'operazione documentata da fattura cointestata (es. parcella del notaio agli eredi oppure fattura nel settore dell'edilizia) va comunicata per ognuno dei cointestatari, in distinti record di dettaglio" e che "la verifica del superamento della soglia va fatta con riferimento all'importo totale della fattura e nel caso la quota parte dell'importo relativa a taluno dei cointestatari sia inferiore al limite di €3.000 la modalità di pagamento da indicare sarà importo frazionato".

Le fatture passive con Iva indetraibile non annotate ai fini Iva

Non hanno alcuna rilevanza le limitazioni alla detraibilità dell'Iva e, pertanto, vanno comunicate anche le fatture con Iva totalmente indetraibile che non sono state annotate ai fini Iva per effetto delle semplificazioni introdotte dall'art. 6, co.7, del DPR n.695/96.

Note di variazione

Con la terza versione del tracciato è stato risolto il "buco" contenuto nella seconda. Nella seconda, infatti, erano stati introdotti i tracciati dedicati alle note di variazione, ma non erano stati previsti i "segni" della variazione. All'anomalia pare avervi posto rimedio la terza versione con una soluzione abbastanza cervellotica (la cui gestione, probabilmente, sarà comunque agevolata dagli automatismi dei *software*) che richiede il ricorso ai principi di "partita doppia".

Senza pretesa di esaustività proviamo, infatti, a spiegare con il seguente esempio quello che pare essere il funzionamento delle note di variazione in comunicazione.

Esempio

Il fornitore A (P.Iva 12345678910) emette in data 31/05/11 una nota di accredito di € 1.000,90 + Iva 200,18 a parziale storno di un'operazione sopra soglia comunicata l'anno precedente nei confronti di un cliente operatore economico (P.Iva 01987654321) e riferita alla fattura per cessione di beni emessa in data 31/07/10 n.580.

¹⁹ Fra le operazioni prive del requisito oggettivo si segnalano le non cessioni di beni ai sensi dell'art.2 del DPR n.633/72 fra le quale le cessioni di aziende, di terreni non edificabili, di beni non oggetto dell'attività di costo unitario non superiore ad €25,82, ecc..

²⁰ Rientrano in tale definizione le fatture o comunque le singole operazioni prive del presupposto soggettivo, oggettivo o territoriali oppure anche escluse dalla base imponibile ai sensi dell'art.15 del DPR n. 633/72.

²¹ Come precisato nella C.M. n.55/E/07 ogni singolo timbro è sostitutivo dell'emissione della fattura e quindi, ai fini della verifica della soglia, non va considerato il totale della scheda ma il singolo rifornimento.

Comunicazione del fornitore (che verrà presentata entro aprile 2012)		Comunicazione del cessionario (che verrà presentata entro aprile 2012)	
Dati identificativi controparte	12345678910	Dati identificativi controparte	01987654321
Data della nota di variazione	31052011	Data della nota di variazione	31052011
Numero della nota di variazione	(dato non obbligatorio)	Numero della nota di variazione	(dato non obbligatorio)
Data della fattura da rettificare	31072010	Data della fattura da rettificare	31072010
Numero della nota di variazione	(dato non obbligatorio)	Numero della nota di variazione	(dato non obbligatorio)
Imponibile della nota di variazione	1000	Imponibile della nota di variazione	1000
Variazione imponibile (C/D)	D	Variazione imponibile (C/D)	C
Iva della nota di variazione	200	Iva della nota di variazione	200
Variazione Iva (C/D)	C	Variazione Iva (C/D)	D

Come è già stato precisato nella C.M. n.24/E/11, al fine della verifica del superamento delle soglie, vanno considerate le note di variazione come segue:

- se a seguito della variazione in diminuzione (es. 1.500), nello stesso anno, l'operazione (es. 4.000) scende sotto soglia (es. 2.500), l'operazione non va comunicata (in tal senso anche l'esempio fornito nella risposta n. 16 della Nota datata 11/10/11);
- se a seguito della variazione in diminuzione (es. 1.000), nello stesso anno, l'operazione (es. 5.000) rimane sopra soglia, va comunicato il "netto" (es. 3.000) (in tal senso anche l'esempio fornito nella risposta n. 20 nota *cit*);
- se la variazione avviene dopo il termine previsto per la comunicazione, la variazione rileva nell'anno in cui la nota di variazione è emessa (vedi esempio sopra riportato nonché risposta n.16, *cit*).

Va osservato che la circolare n.24 nulla aggiunge in merito a eventuali diversi trattamenti fra note con rilevanza fiscale e note di variazioni, non rilevanti ai fini Iva (ad esempio, note di accredito fuori campo Iva ex art.26 emesse oltre l'anno dall'operazione principale). Salvo diversi chiarimenti, considerato che diversamente da altri contesti la registrazione ai fini Iva non sembra rappresentare un elemento decisivo²², si ritiene debbano essere considerate tanto le variazioni rilevanti che quelle non rilevanti ai fini Iva. In tal senso una conferma implicita è rinvenibile:

- nella risposta n.14 (nota *cit.*) laddove è stato precisato che per le fatture con sconto condizionato (es. sconto 3% per rimessa diretta entro 10 gg.) l'operazione "va trasmessa per il valore corrispondente alla somma incassata e quindi al netto dello sconto";
- nella risposta n.16 (nota *cit.*) laddove viene analizzato il caso di una variazione in diminuzione intervenuta oltre 365 giorni dall'operazione originaria, confermando l'obbligo di trasmissione dei dati relativi alla variazione.

Infine, dalle risposte datate 11/10/11 si rinviene quanto segue:

- viene lasciata la facoltà di comunicare le note di variazione emesse o ricevute entro il 30 aprile dell'anno successivo con la comunicazione dell'operazione originaria indicando l'importo "netto" (risposta 21);
- nel caso di note di variazioni incrementative (es. 520 nel 2012) relative ad operazioni non trasmesse nell'anno precedente perché inferiori alla soglia (es. 2490 + Iva nel 2011), va comunicata la sola nota di variazione (es. 520) nell'anno della variazione il che sta a significare che con quel cliente è stata posta in essere un'operazione di valore superiore ad € 3.000 (risposta 22).

²² Il punto 4.2 del provvedimento 22/12/10 precisa, infatti, che in mancanza di registrazioni ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del DPR n.633/72, nell'individuare gli elementi informativi da trasmettere, il soggetto obbligato farà riferimento al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del citato DPR Iva.

Tavola sinottica: normativa e prassi di riferimento

- Art.21, D.L. n.78/10 come integrato dall'art.7, co.2, lett.o) del D.L. n.70/11 e dall'art.23, co.41, del D.L. 98/11.
- Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n.184182 del 22/12/10 (disposizioni attuative e tracciati *record*) come modificato/integrato dai seguenti provvedimenti: n.59327 del 14/04/11; n.92864 del 21/06/11 (2^a riscrittura tracciati); n.133642 del 16/09/11 (3^a riscrittura tracciati).
- C.M. n.28/E del 21/06/11 (Risposte Telefisco 2011 e Forum Italia oggi gennaio 2011).
- C.M. n.24/E del 30/05/11.
- Nota Agenzia delle Entrate dell'11/10/11 (risposte quesiti associazioni di categoria).

MASTER DI APPROFONDIMENTO

FATTI UN REGALO, PRENOTA LA FORMAZIONE 2012 E RISPARMIA IL 30%

<p>Master in 6 incontri a numero chiuso</p> <p>Master in BILANCIO D'ESERCIZIO Milano Bologna Padova Firenze</p>	<p>Master in 6 incontri a numero chiuso</p> <p>Master in OPERAZIONI STRAORDINARIE Verona Bologna Roma</p>
<p>Master in 3 week end a numero chiuso</p> <p>Master in DIRITTO FALLIMENTARE Bologna Verona Torino Brescia Roma</p>	<p>Master in 6 incontri a numero chiuso</p> <p>Master in PIANIFICAZIONE E CONTROLLO DI GESTIONE Milano Firenze</p>
<p>Master in 6 incontri a numero chiuso</p> <p>Master in ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO Bologna Verona Torino Roma</p>	<p>INOLTRE QUOTE AGEVOLATE SONO PREVISTE PER:</p> <ul style="list-style-type: none">- possessori delle tessere Privilege- partecipanti con meno di 35 anni e Advance Booking

EUROCONFERENCE*

Clicca qui

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.