



Circolare informativa per la clientela  
n. 12/2013 del 18 aprile 2013

## MODELLI UNICO 2013 SOCIETÀ di CAPITALI, SOCIETÀ di PERSONE ed ENTI NON COMMERCIALI NOVITÀ

In questa Circolare

- 1. Modelli Unico 2013 SC, SP ed ENC – Novità**
- 2. Società non operative**
- 3. Beni d'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore**
- 4. Irap relativa al costo del lavoro – Deduzione**
- 5. Locazione finanziaria**
- 6. Ulteriori interventi normativi**

## 1. MODELLI UNICO 2013 SC, SP ed ENC – NOVITÀ

Gli interventi normativi che si sono susseguiti nel corso del 2011 e del 2012 in campo fiscale hanno inciso notevolmente sulla **modalità di determinazione del reddito d'impresa** per il periodo d'imposta **2012**. Di tali novità fiscali, quindi, si dovrà necessariamente tenere conto nella redazione del modello dichiarativo Unico 2013, la cui forma è stata in parte modificata proprio per accogliere le medesime.

Nella presente circolare verranno trattate le **principali novità fiscali** da valutare in sede di dichiarazione dei redditi, di seguito sinteticamente individuate:

- **disciplina fiscale delle società di comodo e delle società in perdita sistemica** (art. 2, co. 36-quinquies e ss., D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148);
- **beni d'impresa concessi in uso gratuito a soci o familiari** (art. 2, co. da 36-terdecies a 36-duodevicies, D.L. 13.8.2011, n. 138);
- **deducibilità dell'ammontare dell'Irap** riferibile alla quota imponibile delle spese per il **personale** dipendente ed assimilato (art. 2, co. 1, D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. con modif. dalla L. 22.12.2011, n. 214);
- **nuova normativa per la deduzione dei canoni di leasing** (art. 4-bis, co. 1, lett. b), D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. con modif. dalla L. 26.4.2012, n. 44);
- **deduzione delle spese di manutenzione** (art. 3, co. 16-quater, D.L. 2.3.2012, n. 16);
- **stralcio dei debiti ex art. 182-bis, R.D. 267/1942** (art. 33, co. 4, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7.8.2012, n. 134);
- **deduzione delle perdite su crediti** (art. 33, co. 5, D.L. 22.6.2012, n. 83);
- **deduzione dei costi relativi ai mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-bis), D.P.R. 917/1986** (art. 1, co. 501, L. 24.12.2012, n. 228 e art. 4, co. 72, lett. b), L. 28.6.2012, n. 92).

## 2. SOCIETÀ NON OPERATIVE

La disciplina delle società non operative è contenuta nei co. da 1 a 4-quater dell'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724. Il fine ultimo di tale normativa è quello di contrastare l'utilizzo di società di comodo, ovvero che **non** hanno un **interesse effettivo** allo **svolgimento di attività commerciali**, ma sono **meramente funzionali** alla **gestione del patrimonio** nell'interesse dei soci. Per definire se una società possa considerarsi di comodo, in sede di dichiarazione dei redditi, è necessario effettuare un «**test di operatività**», il quale attraverso l'applicazione di alcuni coefficienti (percentuali di operatività) a determinati beni patrimoniali, stima l'ammontare complessivo di ricavi minimi che la società dovrebbe dichiarare per non essere considerata di comodo. Si presume, infatti, che l'intestazione in capo alla società di determinati **asset** dovrebbe comportare la generazione di ricavi.

Nel corso del 2011 tale disciplina ha subito **rilevati integrazioni** da parte dell'**art. 2**, D.L. 138/2011, in particolare:

- i co. 36-quinquies – 36-novies hanno introdotto per le società non operative la **maggiorazione di 10,5 punti percentuali** dell'aliquota **Ires**, che passa così dal 27,5% al **38%**;
- i co. 36-decies – 36-duodevicies hanno previsto l'**estensione** delle **limitazioni** previste per le **società di comodo** alle **società che dichiarano perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi** o che, nello stesso arco temporale triennale, **sono in perdita per due periodi d'imposta** e dichiarano un **reddito inferiore** a quello minimo nel rimanente.

La **maggiorazione** d'imposta di 10,5 punti percentuali riguarda i **solli soggetti Ires**, e non invece le società di persone, per le quali il reddito, adeguato al minimo presunto, viene tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie.

Come detto, il regime delle società non operative si applica **anche alle società in perdita sistemica**, ovvero:

- a società ed enti che presentano **dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi**;
- a società ed enti che, nel medesimo arco temporale, presentano **due dichiarazioni in perdita fiscale e una con un reddito inferiore a quello minimo** determinato a norma dell'art. 30, co. 3, L. 724/1994.

In entrambi i casi prospettati, anche in assenza dei presupposti previsti dall'art. 30, co. 1, L. 724/1994 (ovvero anche quando i ricavi dichiarati siano superiori a quelli minimi determinati attraverso l'applicazione delle percentuali di operatività), la società si considera **non operativa** a decorrere **dal successivo quarto periodo d'imposta**.

Alla disciplina sulle società in perdita sistemica **si applicano** sia le disposizioni dell'art. 30 che individuano le cd. **cause di esclusione** già previste nell'ambito della disciplina sulle società di comodo (co. 1, nn. 1 – 6-sexies), sia quelle che consentono di presentare l'**istanza di disapplicazione** della disciplina in esame al ricorrere di situazioni oggettive (co. 4-bis), sia quelle che attribuiscono al Direttore dell'Agenzia delle Entrate la possibilità di individuare, con un apposito provvedimento, **ulteriori situazioni oggettive**, al ricorrere delle quali è consentito **disapplicare automaticamente** la disciplina sulle società non operative (co. 4-ter).

Le società in perdita sistemica, pertanto, **non** assumono mai lo *status* di **società di comodo** se, alternativamente:

- beneficiano di una delle **cause di esclusione** previste dall'art. 30, co. 1, L. 724/1994 nel periodo d'imposta in cui si manifesterebbe altrimenti questa condizione;
- beneficiano di una delle **cause di disapplicazione** previste dal Provvedimento Agenzia delle Entrate 11.6.2012, in **uno qualsiasi dei periodi d'imposta** di osservazione del triennio.

Nel modello dichiarativo **Unico 2013** sono state recepite le novità espone tramite la distinta indicazione, nel **prospetto delle società di comodo**, delle tre fattispecie di «**esclusione**», «**disapplicazione**» e «**società in perdita sistemica**».

### 3. BENI d'IMPRESA CONCESSI in GODIMENTO a SOCI o FAMILIARI dell'IMPRENDITORE

Nella compilazione del modello, le società dovranno considerare anche l'impatto della normativa introdotta dall'art. 2, co. da 36-terdecies a 36-duodevicies, D.L. 138/2011 tesa a **contrastare** il fenomeno della **concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari dell'imprenditore per fini privati** e a **condizioni maggiormente favorevoli** rispetto a quelle di **libero mercato**.

La normativa in esame ha **efficacia** a partire **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 18.9.2011** (ovvero dal 2012 per i soggetti con esercizio solare) e prevede:

- **in capo ai soci o familiari** dell'imprenditore, la **tassazione**, come **reddito diverso**, della **differenza** fra il **valore di mercato** e il **corrispettivo annuo pattuito** per la concessione in godimento di beni dell'impresa;
- **in capo all'impresa concedente**, l'**indeducibilità** dei **costi** relativi ai predetti beni. Si precisa che i **costi indeducibili** sono **tutti quelli afferenti ai beni** concessi in godimento (es. quote di ammortamento, canoni di locazione, spese di gestione e di manutenzione sia ordinaria che straordinaria) e che l'**ammontare indeducibile** si calcola applicando ai costi relativi al bene concesso in godimento la **percentuale** corrispondente al **rapporto** ottenuto ponendo, al **numeratore**, la **differenza fra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo pattuito**, e, al **denominatore**, il medesimo **valore di mercato**. L'**indeducibilità**, tuttavia, **non opera** in relazione ai beni per i quali la normativa fiscale già preveda una **limitazione alla deducibilità** (es. autoveicolo aziendale). Nel caso particolare in cui il bene sia concesso in godimento per una **frazione dell'anno**, il costo indeducibile dovrà essere rapportato a detta frazione.

### 4. IRAP RELATIVA al COSTO del LAVORO – DEDUZIONE

Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2012 (Modello Unico 2013), tra le **variazioni in diminuzione** per la definizione del reddito imponibile, trova spazio una nuova casistica: l'importo dell'**Irap versata** nel corso del periodo d'imposta **riferibile** alla quota imponibile delle **spese per il personale** dipendente ed assimilato (art. 2, co. 1, D.L. 201/2011).

Possono beneficiare della deduzione dell'Irap in questione **tutti i soggetti** che determinano la **base imponibile Irap secondo la disciplina di cui all'art. 5, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446** per opzione o per regime naturale. Sono, quindi, interessati anche i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. e) ed e-bis), D.Lgs. 446/1997, vale a dire gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, nonché le Amministrazioni pubbliche, con riferimento all'esercizio di attività commerciali. Restano **esclusi** dalla normativa, invece, gli **imprenditori agricoli** che applicano lo **speciale regime Iva**, gli **enti non commerciali** e le **pubbliche Amministrazioni** che determinano la base imponibile Irap con il sistema retributivo.

La normativa di cui all'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011 va in parte a sostituire quella previgente contenuta nel D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. dalla L. 28.1.2009, n. 2, che stabiliva una deduzione forfetaria del 10% dell'Irap riferibile sia al costo del lavoro che agli interessi passivi. A seguito dell'intervento normativo in

esame, quindi, alla quota di Irap attinente alle spese per il personale dipendente ed assimilato si applica l'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011, mentre la normativa contenuta nel D.L. 185/2008 (**deduzione forfetaria del 10%**) si applica **in presenza di interessi passivi**.

## 5. LOCAZIONE FINANZIARIA

Tra le **variazioni in aumento** del reddito d'impresa a partire dal 2012 si inserisce un'ulteriore nuova voce relativa all'**ammontare dei canoni di locazione finanziaria indeducibile**.

L'art. 102, co. 7, D.P.R. 917/1986 è stato modificato dall'art. 4-bis, co. 1, lett. b), D.L. 16/2012. Nella nuova formulazione l'art. 102 prevede che per i beni concessi in locazione finanziaria:

- **l'impresa concedente** che imputa a Conto economico i relativi **canoni deduca** quote di **ammortamento** determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo **piano di ammortamento finanziario**;
- **l'impresa utilizzatrice** che imputa a Conto economico i **canoni di locazione finanziaria**, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, **deduca**:
  - **per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente tabellare proprio del bene oggetto della locazione, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di **beni immobili**, qualora l'applicazione di detta regola determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la **deduzione è ammessa per un periodo**, rispettivamente, **non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni**;
  - per i **beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b)**, **per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente ministeriale proprio del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria.

La possibilità di dedurre i canoni, quindi, per i contratti **stipulati a partire dal 29.4.2012** (data di decorrenza della normativa) non è più collegata ad una durata minima contrattuale (come avveniva nella previgente normativa), ma al periodo di ammortamento stabilito dalle disposizioni fiscali. In altri termini, qualora la durata del contratto di leasing non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale, per il locatario non vi saranno limiti alla deduzione fiscale dei canoni.

Diversamente **qualora la durata del contratto sia più breve**, il contratto manterrà la sua validità ma nella determinazione del reddito imponibile si dovrà tener conto delle **necessarie variazioni in aumento**. In tale secondo caso, infatti, si creerà un **disallineamento** tra **valori civili** e **valori fiscali**.

## 6. ULTERIORI INTERVENTI NORMATIVI

Per la corretta determinazione del reddito imponibile, nonché degli acconti dovuti, sarà poi necessario applicare le seguenti nuove disposizioni fiscali in tema di:

- **deduzione delle spese di manutenzione**: l'art. 3, co. 16-quater, D.L. 16/2012, ha modificato l'art. 102, co. 6, D.P.R. 917/1986 **abrogando** la disposizione in base alla quale per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione delle spese di manutenzione competeva in proporzione alla durata del possesso ed era commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. Tale abrogazione decorre **dal periodo d'imposta in corso al 29.4.2012** (ovvero dal 2012 per i soggetti con esercizio solare);
- **stralcio dei debiti ex art. 182-bis, R.D. 267/1942**: l'art. 33, co. 4, D.L. 83/2012, ha modificato l'art. 88, co. 4, D.P.R. 917/1986, stabilendo che «*in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182 bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84*»;
- **deduzione delle perdite su crediti**: l'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 è stato modificato dall'art. 33, co. 5, D.L. 83/2012. Il nuovo comma stabilisce che:
  - le perdite su crediti sono **in ogni caso deducibili** se il debitore ha concluso un **accordo di ristrutturazione** dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis, R.D. 267/1942;
  - gli elementi di **certezza** e **precisione**, che consentono la deduzione delle perdite su crediti, sussistono in ogni caso quando il credito è di **modesta entità (non superiore a 5.000 euro** per le imprese di più rilevante dimensione e non superiore a **2.500 euro** per le altre imprese) e sia decorso un periodo di **sei mesi** dalla scadenza di pagamento del credito stesso;
  - gli elementi certi e precisi sussistono, inoltre, quando il **diritto** alla **riscossione** del credito è **prescritto**;

- **deduzione dei costi relativi ai mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-bis), D.P.R. 917/1986:** a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 18.7.2012**, la deducibilità dei costi relativi ai mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986 è limitata al **20%**, mentre la deducibilità dei costi relativi ai mezzi di trasporto di cui alla lett. b-bis) del medesimo articolo è limitata al **70%**. Di tale normativa si dovrà tener conto nel calcolo degli **acconti** dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione (anno **2013** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).