



## LA MAGGIORAZIONE IRES SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ DI COMODO

**Dott. Luca MIELE**

*Professore incaricato di diritto tributario SSEF  
Dirigente Dipartimento delle finanze*

Diretta 14 novembre 2011

### DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO



#### Evoluzione normativa

La disciplina delle società di comodo è stata introdotta dall'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724

successive  
modifiche ad opera

- degli artt. 27 e 29 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 48/1995;
- dell'art. 1, comma 27-bis, del D.L. 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 349/1995;
- dell'art. 2 del D.L. 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 556/1996;
- dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- dell'art. 4, comma 1-ter, del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/1997;
- dell'art. 35, commi 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006;
- dell'art. 1, comma 109, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007);
- dell'art. 1, comma 128, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008).



### Novità

I commi da 36-quinquies a 36-duodecies dell'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148/2011 hanno introdotto:

la **maggiorazione di 10,5 punti** percentuali dell'**aliquota dell'IRES** dovuta dalle società non operative. Sono state analiticamente disciplinate le modalità di applicazione della maggiorazione in caso di società di persone partecipate da società di capitali e di società che hanno optato per il regime del consolidato fiscale o della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR;

l'applicazione della specifica normativa anche alle **società** che presentano dichiarazioni **in perdita fiscale** per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo



### Gli aspetti invariati della disciplina

Restano invariati importanti aspetti della disciplina sulle società di comodo e in particolare:

le regole alla base del **test di operatività**

le regole di determinazione del **reddito minimo**

gli effetti della disciplina ai fini IVA e IRAP



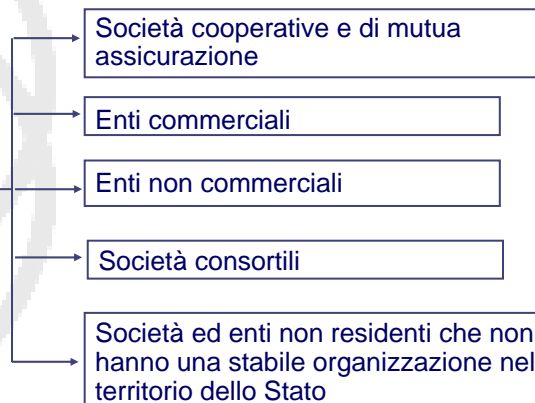
### Soggetti inclusi nella disciplina delle società non operative

**Soggetti inclusi**  
(art. 30, comma  
1, secondo  
periodo, della  
legge n.  
724/1994)



### Soggetti esclusi implicitamente dalla disciplina delle società non operative

**Soggetti esclusi implicitamente**  
(art. 30, comma 1,  
secondo periodo,  
della legge n.  
724/1994)



## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Soggetti esclusi esplicitamente dalla disciplina delle società non operative

**Soggetti esclusi esplicitamente**  
(art. 30, comma 1, secondo periodo, della legge n. 724/1994)

- Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta
- Società in amministrazione controllata o straordinaria
- Società ed enti che controllano società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri
- Società esercenti pubblici servizi di trasporto
- Società con un numero di soci non inferiore a 50
- Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità
- Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo
- Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale
- Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale
- Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

7

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Soggetti che fruiscono di una disapplicazione automatica – decreto direttoriale 14 febbraio 2008

**Soggetti esclusi per effetto di provvedimenti o di Agenzia**  
(art. 30, comma 4-ter, legge n. 724/1994)

- Società in stato di liquidazione che si impegnano a concludere rapidamente la liquidazione
- Periodi precedenti a quello di inizio di procedure concorsuali (fallimento, liquidazione giudiziaria, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria)
- Società sottoposte a sequestro penale o a confisca
- Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato
- Società che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo o escluse dall'applicazione di tale disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione, nonché in società collegate residenti all'estero cui si applica l'art. 168 del tur
- Società che hanno ottenuto la disapplicazione in un precedente periodo di imposta

Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

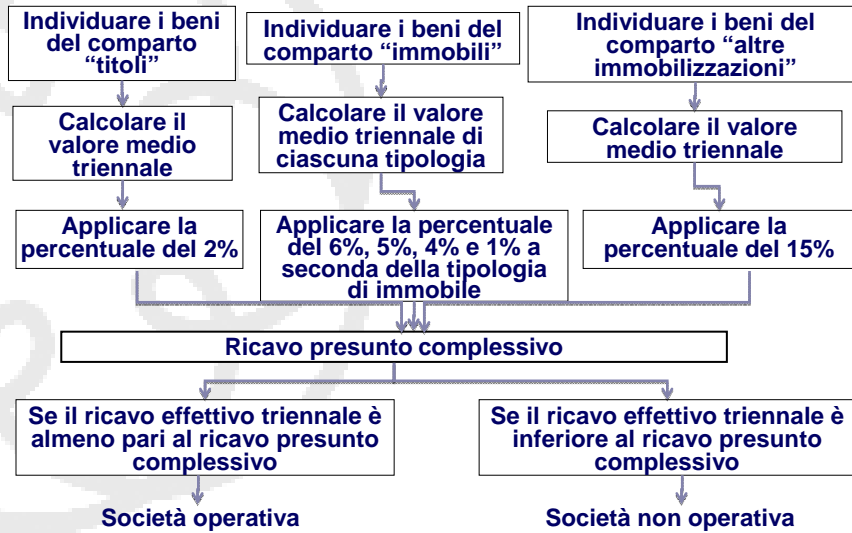
8

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Test di operatività



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

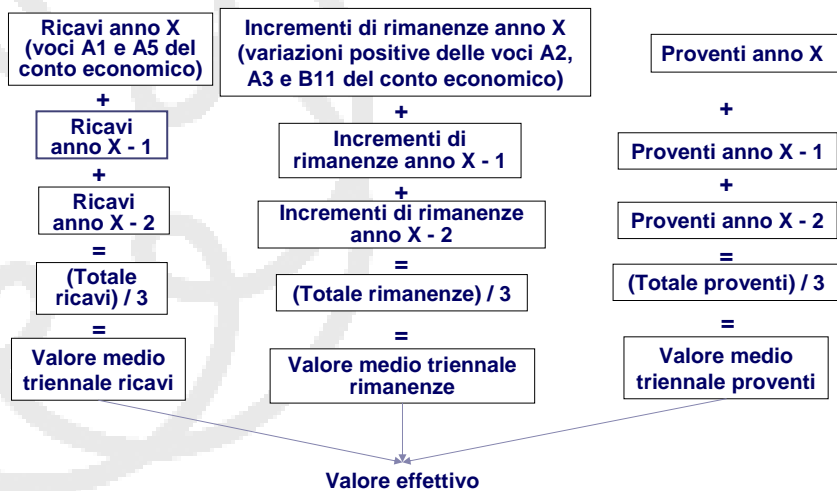
9

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Test di operatività: determinazione dei ricavi effettivi



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

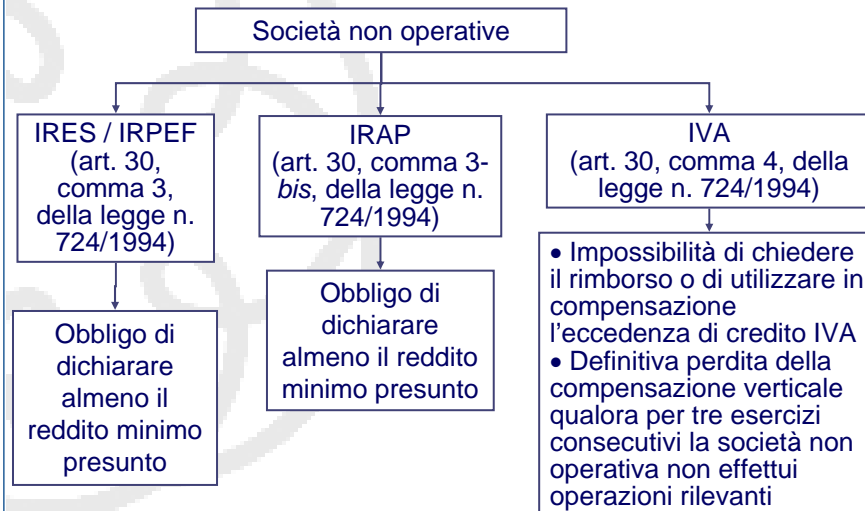
10

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Le conseguenze previste in caso di non operatività



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

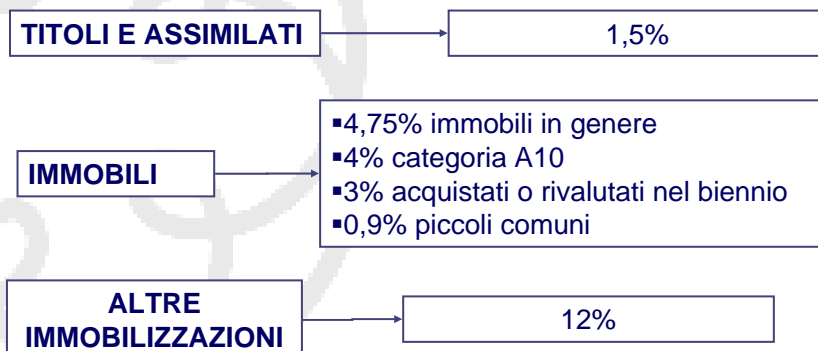
11

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Determinazione del reddito minimo presunto: percentuali applicabili



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

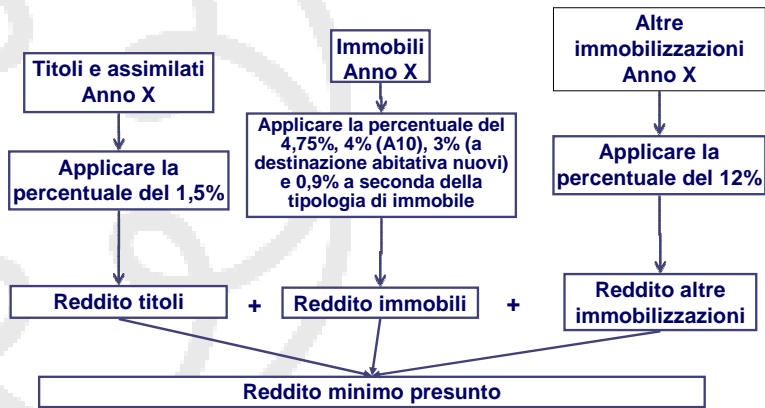
12

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Determinazione del reddito minimo presunto



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

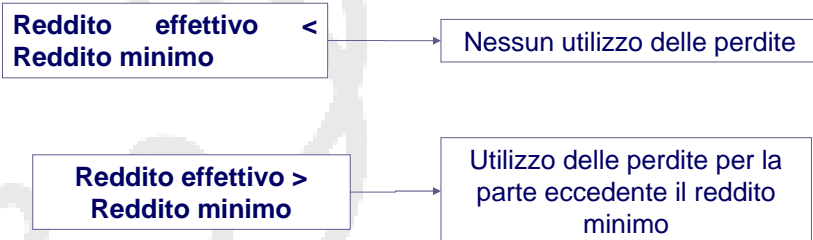
13

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Determinazione del reddito minimo: utilizzo delle perdite



Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

14

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Determinazione del reddito minimo presunto ai fini IRAP

Reddito minimo IRES

+

Compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente

+

Retribuzioni sostenute per il personale dipendente

+

Compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi

+

Interessi passivi

=

Reddito minimo IRAP derivante dalla disciplina delle società non operative

- Deduzioni IRAP

- Agevolazioni IRAP

= Reddito da dichiarare ai fini IRAP

Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

15

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Maggiorazione dell'aliquota IRES

Il comma 36-quinquies dell'art. 2 del d.l. n. 138/2011 dispone l'innalzamento dell'aliquota dell'IRES per le società di comodo di 10,5 punti percentuali

L'aliquota dell'imposta sul reddito passa dal 27,5 al 38%

La maggiorazione si applica al reddito complessivo

si applica anche sulla eventuale parte di reddito imponibile eccedente quello minimo

Le novità in materia di società non operative e perdite d'impresa

16



## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Esempio

Reddito minimo superiore a reddito complessivo

Società X S.r.l.:

- periodo di imposta 2012
- test di operatività NON superato

Reddito complessivo: Euro 200.000

Reddito minimo: Euro 300.000

Determinazione dell'IRES:

Euro 300.000 (reddito imponibile) x 38% (27,5% IRES ordinaria + 10,5% maggiorazione) = Euro 114.000

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Esempio

Reddito minimo inferiore a quello complessivo

Società X S.r.l.:

- periodo di imposta 2012
- test di operatività NON superato

Reddito complessivo: Euro 200.000

Reddito minimo: Euro 160.000

Reddito imponibile (art. 75 TUIR): Euro 200.000

Determinazione dell'IRES:

Euro 200.000 (reddito imponibile) x 38% (27,5% IRES ordinaria + 10,5% maggiorazione) = Euro 76.000



### Maggiorazione dell'aliquota IRES

La maggiorazione si applica al reddito complessivo

In presenza di perdite fiscali pregresse, la maggiorazione dovrebbe applicarsi al reddito complessivo al netto dello scomputo delle stesse perdite

Resta fermo che l'utilizzo delle perdite pregresse non può determinare un reddito inferiore a quello minimo previsto *ex lege*.



### Maggiorazione dell'aliquota IRES

La maggiorazione del 10,5 per cento si applica anche alle **società di capitali che partecipano a società di persone non operative**

la società di capitali deve assoggettare all'aliquota IRES del 38 per cento soltanto il reddito imputato per trasparenza derivante dalla partecipazione, che va tenuto separato da quello prodotto direttamente che continua, invece, ad essere assoggettato all'ordinaria aliquota del 27,5 per cento

Ovviamente se la società di capitali socia è anch'essa di comodo la maggiorazione va applicata su tutto il proprio reddito

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Esempio

Società operativa con partecipazione in s.n.c. "non operativa"

#### Società X S.r.l.:

- periodo di imposta 2012
- test di operatività superato
- partecipazione nella Y s.n.c.: società NON operativa

Reddito d'impresa: Euro 60.000

Reddito da partecipazione (Y s.n.c.): Euro 140.000

Reddito imponibile (art. 75 TUIR): Euro 200.000

#### Determinazione dell'IRES:

Euro 200.000 (reddito imponibile) x 27,5% (IRES ordinaria) = Euro 55.000

Euro 140.000 (reddito imputato dalla s.n.c.) x 10,5%  
(maggiorazione IRES) = Euro 14.700

## DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



### Esempio

Società non operativa con partecipazione in s.n.c. "non operativa"

#### Società X S.r.l.:

- periodo di imposta 2012
- test di operatività NON superato: X S.r.l. non operativa
- partecipazione nella Y s.n.c.: società NON operativa

Reddito d'impresa: Euro 60.000

Reddito da partecipazione (Y s.n.c.): Euro 140.000

Reddito complessivo: Euro 200.000

Reddito minimo della X S.r.l.: Euro 160.000

Reddito imponibile (art. 75 TUIR): Euro 200.000

#### Determinazione dell'IRES:

Euro 200.000 (reddito imponibile) x 38% (27,5% IRES ordinaria +  
10,5% maggiorazione) = Euro 76.000



Applicazione della maggiorazione dell'aliquota IRES in caso di trasparenza fiscale

In caso di **società di capitali che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale** di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, è previsto che, ancorché il reddito sia imputato per trasparenza in capo ai soci, è la società partecipata non operativa a liquidare e versare la maggiorazione IRES

La fattispecie, quindi, è regolata in modo diverso rispetto al caso prima analizzato della trasparenza delle società di persone partecipata da società di capitali, dove la maggiorazione è liquidata e versata dai soci.



**Esempio**  
**Società operativa con partecipazione in s.r.l. trasparente “non operativa”**

Società X S.r.l.:

- periodo di imposta 2012
- test di operatività superato: X S.r.l. è operativa
- partecipazione nella Y S.r.l. in regime di art. 115 TUIR: società NON operativa

Reddito d'impresa: Euro 60.000

Reddito da partecipazione (Y S.r.l.): Euro 140.000

Reddito complessivo: Euro 200.00

Reddito imponibile (art. 75 TUIR.): Euro 200.000

Determinazione dell'IRES: Euro 200.000 (reddito imponibile) x 27,5% (IRES ordinaria 27,5%) = Euro 55.000

Y S.r.l, società partecipata, liquida e versa la maggiorazione del 10,5% sul proprio reddito pari a Euro 140.000



Applicazione della maggiorazione dell'aliquota IRES in caso di trasparenza fiscale

Effetti della normativa sui soci della **società di capitale trasparente non operativa**

Con riguardo alle persone fisiche che detengono partecipazioni in società non operative in regime di art. 116 del T.U.I.R., il reddito imputato per trasparenza subirà l'ordinaria tassazione IRPEF con le aliquote progressive



Applicazione della maggiorazione dell'aliquota IRES in caso di trasparenza fiscale

In caso di **partecipazione di società non operativa in società di capitali non operative** che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale di cui all'art. 115 TUIR

La società partecipante assoggetta il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista "senza tener conto del reddito imputato alla società partecipata".

La norma vuole evitare duplicazioni di imposizione in quanto, in via ordinaria, la partecipante non operativa assoggetta il proprio reddito alla maggiorazione ma anche la partecipata non operativa provvede autonomamente a versare l'importo della maggiorazione.



Esempio – società non operativa partecipa in società non operativa trasparente

La società X srl:

- non operativa nel 2012;
- partecipa nella società Y srl non operativa che ha optato per il regime di trasparenza di cui all'art. 115 del TUIR

Reddito d'impresa società X: 60.000

Reddito da partecipazione in Y: 140.000

Reddito complessivo società X: 200.000

Reddito minimo di X: 160.000

Imponibile ai sensi dell'art. 75 del TUIR: 200.000

Liquidazione IRES:

$200.000 \times 27,5\% = 55.000$

$200.000 - 140.000 = 60.000 \times 10,5\% = 6.300.$

La partecipata Y, dal canto suo, liquida la maggiorazione IRES del 10,5% sul reddito di 140.000 imputato per trasparenza alla società X.



### Maggiorazione dell'aliquota IRES

Per le società che hanno esercitato l'opzione per il **regime del consolidato nazionale** di cui all'art. 117 del TUIR

La società consolidante e le società consolidate "di comodo" applicano separatamente la maggiorazione del 10,5%, ciascuna sul proprio reddito, e provvedono autonomamente al relativo versamento

La consolidante continua ad assoggettare ad imposizione la somma algebrica dei redditi e delle perdite che confluiscono nel consolidato, applicando l'aliquota ordinaria del 27,5%



### Applicazione della maggiorazione dell'aliquota IRES in caso di consolidato nazionale

Il principio seguito dal legislatore è che la “non operatività” delle singole società aderenti al consolidato non deve influenzare la determinazione del reddito complessivo di gruppo, che subirà comunque la sola tassazione con l'aliquota ordinaria del 27,5%.

Analogamente a quanto previsto in relazione al regime di trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.I.R., spetta alle singole società non operative liquidare e versare autonomamente la maggiorazione IRES del 10,5% e assoggettare il reddito a detta maggiorazione.



### Applicazione della maggiorazione dell'aliquota IRES in caso di consolidato nazionale

L'art. 2, comma 36-*septies*, del D.L. n. 138/2011 disciplina il caso di **imputazione per trasparenza di una quota di reddito da parte di una società di persone non operativa** (che, ovviamente, non rientra nel perimetro di consolidamento) **a società che partecipano al consolidato** (consolidata o consolidante).

Nel caso in cui la società aderente al consolidato fiscale sia anch'essa non operativa, la stessa sarà obbligata, in sede di liquidazione della maggiorazione, a tener conto anche della presenza dei redditi ad essa imputati dalla società di persone partecipata non operativa. In pratica, la società dovrà assoggettare tutto il suo reddito alla maggiorazione IRES.

Qualora, invece, la società aderente al consolidato fiscale sia operativa, la maggiorazione IRES sarà dovuta dalla stessa esclusivamente sul reddito di partecipazione.