



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 29 Gennaio 2014

UNICO SOCIETA' DI PERSONE

Sede di svolgimento

**ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA**

LE SOCIETA' DI PERSONE

Già nel secolo scorso si è potuto vedere che i singoli imprenditori erano sempre meno e che si sono sviluppate le società tant'è vero che il codice civile all'art. 2247 definisce il contratto di società:

“Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili” Il legislatore ha stabilito che il contratto normalmente deve essere plurilaterale e che ogni persona che ne fa parte deve conferire beni o servizi che devono essere idonei per il raggiungimento dello scopo comune. Il fine della società è l'utile, cioè ogni socio deve contribuire per raggiungere lo scopo comune. Le società di persone si costituiscono per scrittura privata autenticata dal Notaio o per atto pubblico. Il Notaio provvederà ad iscrivere la società al registro delle imprese. Il Notaio iscrive la società inattiva, sarà cura del/degli amministratori nel momento di inizio dell'attività di comunicarlo al Registro delle imprese e quindi la società da quella data diventerà attiva cioè operativa a tutti gli effetti.

- soci hanno diritto:
- di partecipare agli utili,
- di ottenere allo scioglimento della società una quota del patrimonio,
- di partecipare alla gestione della società.

Le società di persone non hanno personalità giuridica ed agiscono sotto una ragione sociale costituita dal nome di uno o più soci seguita da una sigla relativa alla forma giuridica. Le caratteristiche di tutte le società di persone sono:

1. Non esiste un capitale minimo per la loro costituzione;
2. Vi è prevalenza dell'elemento personale cioè il socio su quello economico cioè i conferimenti;

3. Autonomia patrimoniale imperfetta cioè tutti i soci amministratori hanno responsabilità illimitata per i debiti contratti dalla società e quindi possono rispondere con il loro patrimonio personale oltre alla quota conferita quando il patrimonio sociale è insufficiente a soddisfare i creditori - responsabilità sussidiaria - e hanno anche la responsabilità solidale cioè un creditore può rivalersi per l'intero ammontare del suo credito sul patrimonio di uno qualsiasi dei soci, il quale poi a sua volta si avvarrà della procedura di regresso;

4. L'amministrazione spetta ai soli soci. Ultimamente viene scelta la formula di amministrazione congiunta in modo che nessun socio amministratore possa compiere atti all'insaputa degli altri. I singoli amministratori possono solo compiere atti urgenti necessari per evitare gravi danni alla società. Può esistere l'amministrazione mista quando nell'atto costitutivo viene stabilito che certi atti siano compiuti disgiuntamente dai soci ed altri atti invece sia necessario il consenso di tutti i soci. Normalmente l'amministrazione, cioè la gestione amministrativa interna della società, e la rappresentanza, per l'amministrazione esterna cioè l'attuazione delle decisioni prese all'interno, coincidono, però vi è la possibilità che le due cariche vengano disgiunte e singolarmente regolamentate nell'atto costitutivo. Gli amministratori devono esercitare il loro compito con diligenza, in caso contrario sia per dolo o per colpa possono essere chiamati in giudizio attraverso l'azione di responsabilità ai sensi dell'art. 2260 c. 2 del c.c.;

5. Per modificare i patti sociali è necessaria l'unanimità dei soci.

Nelle società di persone si può in pratica conferire qualsiasi bene o servizio valutabile economicamente come per esempio anche le prestazioni lavorative che non rientrano tra i contratti di lavoro subordinato ma si è semplicemente soci lavoratori. I crediti o beni in natura conferiti dai soci non devono essere sottoposti al procedimento di stima atta ad accertare l'effettivo valore, cosa indispensabile nelle società di capitale.

Le società di persone hanno bisogno di capitali necessari per la realizzazione dell'oggetto sociale e per realizzare gli investimenti a lungo termine.

I capitali possono essere reperiti tramite:

- il capitale proprio che è dato dai conferimenti in natura apportati nella società al momento della sua costituzione. Questo tipo di capitale è soggetto al rischio d'impresa in quanto non vi è alcun obbligo di rimborso all'investitore; non è soggetto ad alcuna remunerazione e non è vincolato ad alcuna scadenza.
- Il capitale di debito che è dato da finanziamenti di terzi come possono essere i debiti di regolamento che sono le dilazioni di pagamento concessi dai fornitori o i debiti di finanziamento che terzi concedono alla società come per esempio mutui o scoperti di c/c. Tale capitale è soggetto ad interessi, deve essere rimborsato ad una determinata scadenza; ed è soggetto al rischio d'impresa come per esempio in caso di fallimento.

Ogni socio ha diritto di percepire la sua quota di utile come stabilito nell'atto costitutivo, dopo l'approvazione del rendiconto. E' vietato il così detto patto leonino - art. 2262 c.c. - cioè quando viene escluso uno o più soci dalla partecipazione degli utili e delle perdite.

Le società si possono sciogliere per i seguenti motivi:

- Alla scadenza stabilita nell'atto costitutivo se non viene deliberata da tutti i soci la proroga;
- Per conseguimento o impossibile conseguimento dell'oggetto sociale;
- Per unanimità dei soci;
- Per mancanza di pluralità dei soci cioè è rimasto un solo socio e questi nel termine di sei mesi non è riuscito a ristabilire la pluralità;
- Per altre eventuali cause stabilite nell'atto costitutivo.

La società a questo punto non cessa ma viene avviata la procedura di liquidazione durante la quale tutti i beni della società vengono monetizzati e quindi si procede al pagamento dei debiti, all'incasso dei crediti e alla ripartizione fra i soci dell'eventuale residuo attivo. I creditori non soddisfatti dopo la cancellazione possono aggredire il patrimonio dei soci o dei liquidatori se riescono a dimostrare la colpa del liquidatore nel mancato pagamento. Durante la liquidazione la società non potrà assumere nuove obbligazioni.

Vi può essere inoltre lo scioglimento del rapporto sociale con un singolo socio e quindi la società continua la sua attività.

Lo scioglimento può avvenire per tre cause:

1. decesso, in questo caso i soci possono decidere di liquidare la quota agli eredi o di farli subentrare nella società nel caso fosse venuta meno la pluralità dei soci ed evitare di sciogliere la società stessa.
2. Recesso, quando un socio dichiara di non voler più fare parte della società per giusta causa in caso di malattia grave oppure per divergenze sulla gestione dell'attività.
3. Esclusione, nel caso in cui la società decide che il socio non è più degno di fare parte della compagine societaria per violazione dell'atto costitutivo o della legge. In questo caso il socio può presentare opposizione entro 30 giorni dalla sua notifica.

Le principali forme di società di persone sono:

1. Società semplici;
2. Società in accomandita semplice;
3. Società in nome collettivo.

SOCIETA' SEMPLICI

Questa società ha per oggetto un'attività lucrativa non commerciale. E' diffusa in agricoltura e per la gestione di beni mobili ed immobili. Il contratto deve avere forma scritta quando i conferimenti sono dati da beni mobili o da altri diritti reali immobiliari ma la legge non impone alcun elemento specifico che debba apparire nel contratto.

E' soggetta all'iscrizione nella sezione speciale presso il registro delle imprese ma non è soggetta al fallimento.

La società semplice ha una autonomia patrimoniale imperfetta cioè ogni creditore può rivalersi sia sul patrimonio della società sia sul patrimonio personale di ogni socio. Il socio può chiedere ai creditore l'escussione del patrimonio sociale indicando i beni sui quali possono agire. I creditori potranno quindi rivolgersi nuovamente al socio se non avranno soddisfatto interamente il loro credito con l'escussione del patrimonio sociale. Il nuovo socio risponde anche delle obbligazioni assunte precedentemente la sua entrata nella compagine sociale.

La responsabilità dei soci per i debiti della società è illimitata e solidale.

I creditori personali di un socio non possono rivalersi sul patrimonio della società ma possono chiedere il pagamento degli utili spettanti al debitore e la liquidazione della quota.

In questo tipo di società non è prevista una tutela dell'integrità del patrimonio sociale come avviene invece per le s.n.c.

SOCIETA' IN NOME COLLETTIVO

Può avere per oggetto l'esercizio di attività commerciali e pertanto deve essere iscritta nella sezione ordinaria del registro delle imprese ed è soggetta a fallimento. Per quanto riguarda la limitazione della responsabilità degli amministratori questa non è efficace nei confronti di terzi ma ha valenza solamente tra i soci.

Nell'atto costitutivo devono essere indicati i conferimenti di ciascun socio, il valore attribuito e il modo con cui è stato valutato. Una volta determinato il capitale sociale questi non può essere diminuito senza il consenso di tutti i creditori sociali. L'art. 2303 c.c. stabilisce che non possono essere distribuiti utili fittizi e in caso di perdite non potranno essere distribuiti utili fino a quando il capitale non sia stato reintegrato o ridotto.

I soci non possono esercitare in proprio o per conto di altri attività concorrenziali con quelle della società né partecipare in altre società concorrenti salvo il consenso espresso dagli altri soci. La normativa per quanto riguarda la tenuta della contabilità non è molto chiara. L'art. 2293 c.c. rimanda alla contabilità delle s.s. - l'art. 2217 c.c. parla di rendiconto invece di bilancio – la normativa fiscale fino ad un certo valore di ricavo ammette la contabilità semplificata cioè la redazione del solo prospetto costi-ricavi - l'art. 2303 c.c. obbliga gli amministratori delle snc di tenere il libro giornale e degli inventari, comunque in caso di inosservanza non vi sono sanzioni - l'OIC doc, n. 12 del 30-05-2005 invita le società di persone ad adottare schemi contabili come quelli delle spa includendo lo stato patrimoniale - la cass sentenza n. 5382 del 11-11-1999 condanna per bancarotta semplice gli amministratori delle società fallite in regime di contabilità semplificata per mancata tenuta delle scritture contabili - cass Pen. Sez. V n. 42867 del 18-12-2002 ha emesso la stessa sentenza precisando che era possibile ricostruirli dai registri fiscali. La riforma sulle società di capitali ha stabilito che una spa possa diventare socio di una società di persone - art. 2361 c. 2 c.c. previa delibera dell'assemblea ordinaria.

L'art. 111 delle disposizioni att. Cita un'ipotesi abbastanza inusuale: quando tutti i soci illimitatamente responsabili di una società di persone sono società di capitali la società partecipata è obbligata a redigere il bilancio secondo la normativa per le società di capitali e addirittura redigere il bilancio consolidato quando previsto.

SOCIETA' IN ACCOMANDITA SEMPLICE

Può svolgere sia attività commerciale che non. La sua caratteristica è data dalla presenza di due categorie di soci:

- Soci accomandanti hanno una responsabilità limitata alla quota conferita però non possono partecipare in alcun modo all'amministrazione della società. Se dovessero violare questo divieto perderebbero la loro responsabilità limitata e diventerebbero responsabili illimitatamente. Tale socio può tuttavia compiere degli atti amministrativi ma solo con procura speciale per ogni atto oppure prestare la propria opera sotto la direzione degli amministratori. In ogni caso possono consultare i libri contabili e i documenti della società in qualsiasi momento;
- Soci accomandatari sono gli amministratori della società e sono responsabili solidalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali.

L'atto costitutivo si differenzia da quello della snc solo per l'indicazione dei due tipi di soci.

I creditori potranno rivalersi sul capitale della società ed in parte sul patrimonio personale dei soci accomandatari.

SOCIETA' IRREGOLARI E DI FATTO

Le società irregolari sono quelle che non si sono iscritte al registro delle imprese - esse possono essere snc o sas. Le conseguenze per tale mancanza sono le seguenti:

1. I soci sono tutti responsabili illimitatamente - quindi anche gli accomandanti - ma la responsabilità è sussidiaria;
2. I creditori dei soci come nelle s.s.;
3. I diritti sociali si prescrivono in 10 anni anziché in 5;
4. Non è possibile chiedere il concordato preventivo e l'amministrazione controllata.

Le società di fatto invece non stipulano un contratto ma i soci tengono un comportamento tale da far capire che hanno stipulato un contratto di società.

Per quanto sopra le società di persone potrebbero essere irregolari e anche di fatto. Differenza tra comunione e società.

La comunione ha come scopo quello di consentire il godimento e la conservazione di un bene mentre la società organizza un'attività economica di tipo lucrativo.

Nella comunione non vi è autonomia patrimoniale infatti nel patrimonio di ciascuno dei contitolari vi è la quota del diritto in comune con altri che può essere aggredita in pari misura dai creditori di ciascuno dei partecipanti alla comunione.

I beni oggetto del diritto comune benchè per quota continuano ad appartenere ai comproprietari in piena e libera disponibilità. Essi possono in qualsiasi momento domandare lo scioglimento della comunione. Tale possibilità nelle società si ha solamente in caso di recesso od esclusione.

TRASPARENZA FISCALE

Il regime di trasparenza fiscale è il regime naturale previsto per la tassazione del reddito prodotto dalla società di persone.

Per trasparenza si intende quel regime di tassazione dei redditi per mezzo del quale il soggetto possessore del reddito diventa trasparente nel senso che lui non ha obbligazioni tributarie. Il reddito prodotto dal soggetto trasparente viene imputato ad ogni socio in base alla percentuale di partecipazione agli utili e ciò indipendentemente dalla percezione di tali utili. Il principio vale anche per le perdite che vengono sottratte dai redditi del socio con modalità differenti a seconda se prodotte da società in contabilità semplificata o ordinaria. Il soggetto trasparente è comunque responsabile in solido con i soci per le obbligazioni tributarie nascenti dall'attribuzione del reddito da esso prodotto a questi.

UNICO SOCIETA' DI PERSONE

Sono obbligati a presentare il modello unico società di persone:

Tutte le società di persone - le associazioni senza personalità giuridica - le aziende coniugali quando sono cointestatari della licenza no entrambi imprenditori - le Geie.

Non devono presentare il modello unico:

Le aziende coniugali non gestite in forma societaria - le società di persone non residenti nel territorio dello stato - i condomini.

Le società risultano residente quando per almeno 183 giorni dell'anno hanno nel territorio dello stato una di queste caratteristiche:

- La sede legale stabilita dall'atto costitutivo;
- La sede amministrativa cioè il luogo in cui gli amministratori esercitano principalmente la gestione della società;
- L'oggetto principale della loro attività.

Il Modello Unico SP è composto:

- Dal frontespizio nel quale vanno indicati i dati anagrafici della società
- Dalla dichiarazione dei redditi nella quale andranno dichiarati i redditi prodotti dalla società nel periodo chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente;
- La dichiarazione iva quando non venga presentata in maniera autonoma
- Gli studi di settore nei quali vengono inseriti dei dati che caratterizzano l'attività societaria ed il contesto economico in cui la società opera con lo scopo di valutare la reale capacità di produrre reddito.

Il modello unico sp deve essere presentato in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui è stato prodotto il reddito. E' possibile presentare sempre telematicamente il modello entro 90 giorni dalla scadenza suddetta - la dichiarazione è valida però bisogna versare una sanzione per ritardata presentazione. Il modello che viene presentato oltre i 90 giorni viene considerato omesso ma costituisce titolo per la riscossione delle imposte da esso derivanti.

UNICO SOCIETA' DI PERSONE

E' possibile presentare una dichiarazione correttiva nei termini, cioè entro la scadenza ordinaria, per rettifica una dichiarazione già presentata.

E' consentita la presentazione - entro la scadenza di presentazione del mod. unico dell'anno successivo - di una dichiarazione integrativa per effettuare delle correzioni a proprio favore. Di una dichiarazione integrativa entro il termine di prescrizione dell'esercizio per modificare la dichiarazione trasmessa nei termini. Naturalmente prima dell'invio telematico si deve provvedere al versamento delle imposte dovute e delle relative sanzioni.

Dal 2008 la dichiarazione irap deve essere presentata in via autonoma sempre entro il 30-09. Le società di persone utilizza il quadro "IP" per determinare la base imponibile ed in particolare la sezione I se la determinazione avviene in base alle regole disposte dall'art.5bis o la sezione II per le sole società in contabilità ordinaria se hanno optato entro 60 giorni dall'inizio dell'anno dal quale voglio far valere tale opzione per l'utilizzo delle regole previste per i soggetti ires. Tale opzione è vincolante per tre esercizi.

Le società di persone sono esonerate dalla compilazione del quadro RW relativo al monitoraggio fiscale degli investimenti all'estero e dei flussi finanziari da e verso l'estero. Il quadro deve essere invece compilato dalle società semplici in relazione al possesso di attività o di effettuazioni di operazioni che non rientrino tra i casi di esonero oggettivo - circ. 13-09-10 n. 45/E.

La società dopo avere compilato il proprio quadro ed aver determinato il reddito d'impresa deve compilare un prospetto per ogni socio nel quale deve risultare il reddito o perdita complessivo dichiarato - la quota di partecipazione agli utili o alle perdite - il reddito minimo se la società non è operativa - quote di ritenute e crediti d'imposta di spettanza del socio - quote di oneri deducibili e detraibili di spettanza del socio - quota di spese per recupero edilizio - redditi soggetti a tassazione separata - criteri di determinazione del reddito (ordinaria o semplificata) - quote di interessi e altri proventi esenti - quota della deduzione Ace utilizzata dalla società ed eccedenza attribuibile al socio.

Deduzione per capitale investito Ace. La deduzione introdotta nel 2011 spetta anche alle società di persone in contabilità ordinaria. La base imponibile è data dal patrimonio netto risultante a fine esercizio comprensivo dell'utile del periodo dedotti i prelevamenti di utili. A tale risultato viene applicata una percentuale che per 2014 è del 4%, il risultato viene portato in diminuzione del reddito d'impresa e quindi questo sarà il reddito d'impresa che dovrà essere indicato nel prospetto.

Eventuale deduzione eccedente il reddito della società è attribuita ai soci in proporzione alle loro quote. Tale deduzione non è da considerare per la determinazione della base imponibile contributiva del socio.

Il quadro nel quale devono essere riportate le modalità di calcolo è l' "RS".

Società di comodo

Le società di comodo sono quelle società che il legislatore presume non siano operative e risultino costituite solo a scopi elusivi. (E' il caso di beni c.d. di lusso che vengono intestati a società che di fatto non sono create per esercitare un'attività economica, ma solo per fare in modo che i proprietari continuino ad utilizzarli, sfruttando allo stesso tempo tutti i vantaggi fiscali: aliquota progressiva, deducibilità dei costi e detrazione della relativa IVA. In caso di immobile che viene affittato e l'immobile è intestato ad una persona fisica, i canoni vanno per intero a reddito, se è intestato ad una società, dai canoni sono deducibili gli ammortamenti del fabbricato e tutte le spese di gestione della società).

Per individuare le società di comodo vi è un test di confronto tra i ricavi dichiarati e i ricavi presunti che la società si stima dovrebbe generare in base ai valori iscritti all'attivo di bilancio. Quindi si determina il reddito minimo da attribuire alla società di comodo attraverso un calcolo che si effettua applicando talune percentuali prefissate al valore delle attività patrimoniali dell'anno in corso.

Il legislatore ha voluto penalizzare le suddette società calcolando imposte sui redditi e Irap in via presuntiva sulla base dei beni posseduti, impossibilità di chiedere a rimborso e di compensare orizzontalmente i crediti Iva e parziale inutilizzabilità delle perdite pregresse. Possono compensare solo verticalmente il credito IVA (IVA con IVA) nelle liquidazioni periodiche solo se per ci eque periodi d'imposta consecutivi la società risulta di comodo e contemporaneamente non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini IVA di importo almeno pari ai ricavi presunti.

Bisogna però distinguere tra società di comodo e società non operative. Le società non operative non sempre possono essere considerate di comodo. Per esempio una società commerciale a tutti gli effetti che abbia presentato richiesta di finanziamento o di contributi europei e non può operare fino a quando questi non le vengono erogati e solamente inattiva e in questo caso ha diritto di chiedere la non applicabilità presentando interpello all'Agenzia delle Entrate, il più presto possibile tenuto conto dei tempi a disposizione dell'ufficio per la risposta in modo da averla prima della scadenza del pagamento, chiedendo la disapplicazione delle normativa sulle società di comodo. Se l'istanza viene accolta bisogna barrare sul modello Irap la casella di disapplicazione e stessa procedura se ottenuta anche per l'IVA. In caso venga respinta il soggetto può impugnare l'eventuale avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia delle Entrate. Se non viene presentata istanza di disapplicazione il ricorso contro l'eventuale accertamento è inammissibile secondo l'Agenzia delle Entrate. E' stata emessa però nel 2014 la sentenza della Cassazione n. 16183 nella quale viene sentenziato che l'istanza di interpello è facoltativa e quindi la mancata presentazione non deve essere considerata ostativa per il ricorso a seguito di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Per le società in perdita già per il 2014 sale a 5 anni il periodo da considerare per le società di comodo e cioè 2009-2013. Quindi verranno considerate di comodo quelle società che nel periodo 2009-2013 hanno dichiarato cinque volte una perdita fiscale oppure quattro perdite e un reddito sotto la soglia delle non operative.

Le società che nel l'Unico 2014 erano già state considerate di comodo si deve ricalcolare il ricavo presunto sulla base della nuova normativa se nell'anno 2009 e/o nell'anno 2010 avevano dichiarato un reddito imponibile.

Le voci da considerare per la verifica dei ricavi sono le seguenti:

A.1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni

A.2 Variazioni incrementative delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e n prodotti finiti

A.3 Variazioni incrementative dei lavori in corso su ordinazione

A.5 Altri ricavi e proventi, comprese le plusvalenze e i contributi in c/esercizio

B.11 Variazioni incrementative delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

C.15 Proventi da partecipazioni

C.16 Altri proventi finanziari

Le voci (1) relative ai valori medi degli ultimi 5 esercizi sulle quali verranno applicate le percentuali sono le seguenti:

B.II.1 Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 4 precedenti (categorie da A1 ad A9);

Immobili ad uso ufficio (categoria A10)

Altri immobili ad uso abitativo (categorie da A1 a A9)

Immobili strumentali

Terreni compresi quelli agricoli

B.II.4 Navi

B.III.1 Partecipazioni (azioni e quote) e strumenti finanziari simili alle azioni

C.III.1-4

B.III.1 Partecipazioni in società di persone

B.III.3 Obbligazioni e altri titoli di serie o di massa

C.III.6

B.III.2 Finanziamenti e crediti immobilizzati (2)

C.II

B.I.1,7 Altre immobilizzazioni

B.II.2-4

Immobili situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti

(1) vanno compresi i beni in leasing per il valore del contratto.

(2) non si devono considerare i crediti bancari, quelli commerciali e i crediti verso l'erario.

Le immobilizzazioni materiali rilevano in base al costo storico di acquisto e per i fabbricati si comprende il valore dei terreni anche se scorporato.

Le immobilizzazioni immateriali rilevano in base al valore di bilancio cioè al netto degli ammortamenti dedotti in precedenti esercizi.

I beni rivalutati rilevano per il nuovo valore a partire dall'esercizio in cui la rivalutazione ha effetto fiscale.

Vanno incluse le immobilizzazioni di costo unitario inferiore ad € 516,46.

Determinazione del reddito presunto delle società in perdita sistematica

Tipologia	Media	%	Ricavi pres.
Titoli e crediti	32.200	1,50%	483
Immobili ed altri beni	2.170.000	4,75%	103.075
Altre immobilizzazioni	187.800	12,00%	22.536
Reddito presunto			126.094

TEST DI OPERATIVITA'**RICAVI PRESUNTI**

TIPOLOGIA	2014	2013	2012	2011	2010	2009	MEDIA	%	RIC.PRES.
Titoli e crediti	30.000	30.000	28.000	28.000	25.000	20.000	32.200	2%	644
Immobili ed altri beni	410.000	390.000	390.000	360.000	310.000	310.000	2.170.000	6%	130.200
Altre immobilizzaz.	165.000	164.000	150.000	160.000	160.000	140.000	187.800	15%	28.170
Ricavi presunti									157.014

N.B. LE PERCENTUALI SONO QUELLE DELL'UNICO 2014

RICAVI EFFETTIVI**TIPOLOGIA**

Ricavi	25.000	12.000	8.000	30.000	33.000	17000	125.000
--------	--------	--------	-------	--------	--------	-------	----------------

Ai fini IRAP per le società di comodo il reddito minimo presunto ai fini del reddito costituisce la base di calcolo del valore della produzione minima. Pertanto il valore effettivo della produzione netta non deve essere inferiore al reddito minimo presunto aumentato del costo sostenuto per i lavoratori dipendenti, dei compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi, i compensi corrisposti per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale e degli interessi passivi.

Tra le cause di esclusione previste per le società non operative e per quelle sistematicamente in perdita è quella in cui la società è congrua e coerente ai fini degli studi di settore. Se una società è non congrua ed è coerente adeguandosi rientra tra le cause di esclusione su dette. Se invece è non congrua e non coerente è inutile che si adegui in quanto non potrà usufruire della causa di esclusione e in ogni caso i ricavi da adeguamento non potranno essere presi in considerazione tra i ricavi effettivi perché, secondo l'Agenzia delle Entrate questi non sono transitati a conto economico.

Per le società in perdita sistematica si dovrà verificare se in almeno in uno degli esercizi 2009-2013 la società sia stata congrua e coerente anche a seguito di adeguamento. In caso affermativo la società sarebbe graziata dalla disciplina delle perdite sistematiche per l'anno 2014. Bisogna tenere presente che se la società si salva dalla perdita sistematica non automaticamente questa agevolazione si estende alla società non operativa che potrebbe essere sottoposta al test di operatività e quindi essere soggetta alla disciplina a questa applicata.

IMMOBILIARI DI GESTIONE

Precisiamo che analizzeremo la tassazione dei proventi derivanti da immobili patrimonio locati e situati nel territorio dello stato – se fossero all'estero sarebbero trattati come redditi diversi ex art. 70, comma 2 -, nonché posseduti da società di pura gestione immobiliare, vale a dire quelle realtà che possiedono immobili per concederli esclusivamente in locazione a terzi, realizzando così redditi di impresa. Precisazione quest'ultima non di poco conto, atteso che l'eventuale gestione inserita nel perimetro di una società semplice, come noto, non rappresenta mai esercizio di attività commerciale, ricadendo tale tipologia di proventi, invece, nella categoria dei redditi fondiari.

Nell'ambito del patrimonio immobiliare, occorre distinguere tra:

- immobili strumentali (per natura o per destinazione), ossia quelli utilizzati esclusivamente per l'attività di impresa;
- immobili merce, ossia quelli al cui scambio o alla produzione è diretta l'attività di impresa;
- immobili patrimonio.

La ripartizione di cui sopra assume un particolare rilievo in ragione del diverso regime impositivo previsto dal legislatore.

Con riferimento agli immobili merce e a quelli strumentali, i relativi costi e ricavi, concorrono, sulla base delle risultanze contabili, alla determinazione del reddito di impresa, senza la necessità di operare particolari variazioni, rispetto al risultato civilistico, se non quelle genericamente previste dalla normativa fiscale con riferimento alle componenti negative e positive dei redditi di impresa.

Concentriamo ora l'attenzione, come anticipato, sull'ultima categoria, ovvero quei fabbricati destinati ad abitazione di tipo civile classificati nella categoria catastale A, con esclusione degli immobili A/10 (Uffici).

L'impresa per tali immobili patrimonio determina le imposte dovute in base alle disposizioni in materia di redditi fondiari, vale a dire che costituisce reddito il maggiore importo tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione conteggiato per l'intero importo. Non si applica, pertanto, la deduzione forfetaria del 15%, ma il canone potrà essere decurtato delle sole spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute e, comunque, fino ad un tetto massimo pari al 15% del canone di locazione pattuito in contratto.

Rappresentano, invece, diversamente dalla determinazione del reddito per i beni immobili strumentali, costi integralmente indeducibili, oltre l'eccedenza rispetto all'eventuale 15% delle spese per manutenzione ordinaria, sia le spese di manutenzione straordinaria, sia i costi di gestione e tutti i restanti componenti negativi, ammortamenti compresi, così come previsto dall'art. 90, comma 2, del TUIR.

In altre parole, una disciplina del tutto simile a quella riservata ai redditi fondiari conseguiti dalle persone fisiche, ma con degli elementi che potrebbero essere decisamente peggiorativi. Infatti se qualora quegli stessi canoni di locazione (liberi) fossero dichiarati da una persona fisica, il sistema riconoscerebbe una deduzione forfetaria del 5%, a prescindere dall'effettivo sostenimento della spesa. Senza contare la possibilità per le persone fisiche di optare eventualmente, ove più conveniente, per la cedolare secca.

Quanto sin qui detto comporta che, per le società di pura gestione immobiliare, l'acquisto di un immobile patrimonio, diretto o con contratto di leasing, si tradurrà nella indeducibilità delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing.

A tal proposito è necessario specificare che, sia con riferimento agli eventuali interessi passivi corrisposti sul mutuo sia a quelli impliciti corrisposti con le rate di leasing, è ormai espressamente prevista la possibilità di dedurre gli interessi da finanziamento per l'acquisto di immobili patrimonio.

Ai fini Irap, atteso che la disciplina in oggetto è puramente tributaria, ne scaturisce una netta differenziazione. Infatti:

- i soggetti che, naturalmente o per opzione, determinano il valore della produzione netta basandosi sul conto economico (articolo 5 del D.Lgs. 446/1997), faranno partecipare i costi e i ricavi come contabilizzati;
- allorquando, invece, il valore della produzione netta sarà determinato sulla base di valori analoghi a quelli rilevanti ai fini delle imposte dirette (articolo 5 bis del D.Lgs. 446/1997), verrà calcolata l'imposta in parola sulla base imponibile sopra evidenziata.

Con il metodo naturalmente previsto per le società di persone in semplificata si perdono, pertanto, praticamente tutti i costi, mentre tornerebbero ad essere pienamente deducibili qualora si esercitasse l'opzione per il sistema previsto dal predetto art. 5.

Nel modello Unico il reddito degli immobili patrimonio troverà dimora a seconda del regime fiscale cui l'impresa appartiene. Con riguardo alle società di persone in contabilità semplificata, si indicherà il valore come sopra determinato direttamente nel quadro RG, mentre per quelle in contabilità ordinaria, si inserirà il reddito complessivo nel quadro RF, riportandolo all'entità sopra individuata con le opportune variazioni in aumento e diminuzione. L'effetto sarà quello di neutralizzare le componenti positive e negative, riconducendo il reddito imputabile agli immobili patrimonio nell'alveo di quanto disposto dall'art. 90, comma 2 del TUIR.

PERDITE SOCIETA' DI PERSONE

La disciplina delle perdite delle società di persone è stata nel corso degli ultimi anni oggetto di cambiamenti. L'art. 1, comma 24 della Legge 244/2007 (Finanziaria 2008), ha completamente rivisto il testo dell'articolo 8 del TUIR, reintroducendo la "tradizionale distinzione del regime delle perdite previsto per imprese in contabilità semplificata e in contabilità ordinaria.

A decorrere dal gennaio 2008, quindi, le modalità con le quali le perdite possono essere portate in diminuzione del reddito si differenziano a seconda che esse siano realizzate: da una società di persone che opera in contabilità semplificata; da una società di persone che opera in contabilità ordinaria.

Contabilità semplificata: le perdite derivanti da partecipazione in società in contabilità semplificata, possono essere portate in diminuzione anche degli altri redditi, di qualsiasi categoria, concorrenti alla formazione del reddito complessivo. L'eventuale eccedenza di tali perdite non è, però, riportabile nei successivi esercizi e quindi va persa.

Contabilità ordinaria: a differenza di quanto previsto per le perdite derivanti dalle partecipazioni in società di persone in contabilità semplificata, le perdite derivanti dalle partecipazioni in società di persone in contabilità ordinaria, sono compensabili solo con redditi della stessa natura.

La parte di perdita che non trova capienza può essere portata in diminuzione dei redditi di impresa degli esercizi successivi, ma non oltre il quinto.

A questo scopo, le eccedenze di perdite non compensate nell'anno e da riportare nei successivi esercizi, devono essere indicate nell'apposito prospetto del quadro RS.

L'articolo 84, comma 2, stabilisce, inoltre, che nel caso di perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, le stesse possono essere utilizzate in compensazione nei successivi periodi di imposta senza alcun limite di tempo (non opera il limite dei cinque anni).

A tal proposito, il D.L. n. 223/2006 ha modificato in senso restrittivo tale disciplina, introducendo due nuove condizioni per il riconoscimento per il riporto in avanti senza limiti di tempo delle perdite formatesi nei primi tre periodi di imposta.

La modifica si è resa necessaria in quanto la norma originaria, si era prestata ad essere utilizzata con finalità elusive, soprattutto attraverso operazioni straordinarie che, comportando il sorgere di nuovi soggetti fiscali, permettevano di rendere riportabili senza limiti di tempo, perdite generate da soggetti preesistenti, cui sarebbe risultato applicabile l'ordinario limite quinquennale.

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 223/2006, l'art. 84, comma 2 del TUIR, prevede che il riporto in avanti senza limiti di tempo delle perdite formatesi nei primi tre periodi di imposta, si devono riferire ad una nuova iniziativa produttiva e si deve trattare di una società neo costituita.