



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 28 Aprile 2016

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".

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.

La Legge di Stabilità per il 2016 prevede che oltre alle società di comodo anche le società di persone, le società di capitali e le ditte individuali possono assegnare gratuitamente o cedere dietro corrispettivo i propri beni ai soci o al titolare in caso di ditta individuale, è consentito anche di trasformare in società semplici le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni pagando un'imposta sostitutiva dell'IRES, IRPEF e IRAP pari all'8%, se società di comodo del 10,5%.

Per usufruire di tale agevolazione le società devono:

1. Effettuare l'assegnazione o cessione ai soci o la trasformazione nel periodo 1° gennaio 30 settembre 2016;
2. Tutti i soci devono risultare iscritti nel libro soci, ove prescritto, o dall'iscrizione al Registro delle imprese alla data del 30 settembre 2015;
3. Versare entro il 30 novembre 2016 il 60% dell'imposta sostitutiva calcolata e il rimanente 40% entro il 16 giugno 2017.

Beni assegnabili o cedibili:

1. I beni immobili strumentali per natura (immobili di categoria B,C,D,E,A/10 inutilizzati – concessi in comodato o locati), diversi da quelli strumentali per destinazione (terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o per l'allevamento del bestiame) non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
2. I beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa.

Calcolo dell'imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva:

1. In caso di assegnazione l'imponibile è dato dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati;
2. In caso di cessione l'imponibile è dato dalla differenza tra il corrispettivo se maggiore del valore normale o tra il valore normale o catastale in caso il corrispettivo sia inferiore e il costo fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti;
3. In caso di trasformazione in società semplice l'imponibile è dato dalla differenza tra il valore normale dei beni posseduti e il costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati o ceduti.

Nelle assegnazioni e nelle trasformazioni in società semplici per quanto riguarda i beni immobili è possibile richiedere di utilizzare il valore catastale al posto di quello commerciale.

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene è dato dal costo di acquisto aumentato delle spese incrementative e comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Imposta sostitutiva

Una volta determinato l'imponibile su questo viene calcolata l'imposta sostitutiva riguardante le imposte dirette pari al 8% che diventa il 10,5% in caso di società di comodo cioè non operative in almeno due dei tre esercizi precedenti e di società in perdita sistematica.

L'imposta sostitutiva così determinata dovrà essere versata:

- entro il 30 novembre 2016 il 60%;
- entro il 16 giugno 2017 il restante 40%.

E' possibile compensare tale imposta nel mod. F24

Nelle società di persone in contabilità ordinaria le riserve in sospensione d'imposta che vengono annullate a seguito dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate anche ad una imposta sostitutiva del 13%.