

Circolare del 04/03/2013 n. 3 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Maggiorazione IRES per le società non operative (articolo 2, commi da 36-quinquies a 36-novies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138)

Testo:

INDICE

1. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ DI COMODO: I SOGGETTI PASSIVI
2. LA BASE IMPONIBILE SU CUI APPLICARE LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ DI COMODO
3. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DI TRASPARENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 115 E 116 DEL TUIR
4. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DEL CONSOLIDATO NAZIONALE AI SENSI DEGLI ARTICOLI 117 E SS. DEL TUIR
5. ENTRATA IN VIGORE DELLA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES E VERSAMENTO DEGLI ACCONTI

1. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ DI COMODO: I SOGGETTI PASSIVI

l'articolo 2, comma 36-quinquies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto per le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni) ed i soggetti assimilati (società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che si qualificano di comodo, una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società. Sono qualificate di comodo le società non operative ¹ e le società in perdita sistematica ² (cfr. la Circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012).

La disposizione in esame, intervenendo esclusivamente sull'aliquota dell'Ires di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), esclude dalla maggiorazione le società che, ancorché ricomprese nell'ambito soggettivo dell'articolo 30 del L. n. 724 del 1994 (società non operative) ovvero dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del D.L. n. 138 del 2011 (società in perdita sistematica), non sono annoverate tra i soggetti passivi Ires di cui all'articolo 73 del Tuir.

Alla maggiorazione Ires per le società di comodo prevista dal citato comma 36-quinquies si applicano le ordinarie disposizioni relative alla determinazione dell'Ires, nonché le relative disposizioni in materia di accertamento, sanzioni e riscossione.

Per completezza, si ricorda che la Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013 ha fornito chiarimenti su alcuni presupposti di applicabilità della disciplina in esame ai quali, in questa sede, si rinvia.

2. LA BASE IMPONIBILE SU CUI APPLICARE LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ DI COMODO

La base imponibile a cui applicare la maggiorazione Ires in parola è, di norma, il reddito imponibile del periodo d'imposta in cui il soggetto interessato risulta di comodo e può essere costituita, a seconda dei casi, dal reddito minimo presunto determinato in base all'articolo 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ovvero dal reddito ordinariamente determinato (qualora quest'ultimo risulti superiore al reddito minimo presunto). Solo in quest'ultimo caso, ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare la maggiorazione Ires, il soggetto interessato può tener conto delle perdite concernenti i periodi d'imposta precedenti, ferme restando le modalità e i limiti al loro utilizzo individuati dall'articolo 84 del Tuir e dall'articolo 30, comma 3, ultimo periodo, della L. n. 724 del 1994. In proposito, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 25/E del 19 giugno 2012, paragrafo 6.1.

E il caso di ricordare che qualora la base imponibile della maggiorazione Ires sia costituita dal reddito minimo presunto ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994, questo deve essere determinato secondo quanto ivi previsto (cioè ridotto delle eventuali agevolazioni fiscali spettanti cfr. in proposito la Circolare n. 25/E del 4 maggio 2007).

Il secondo periodo del comma 36-quinquies prevede che la maggiorazione Ires trovi applicazione anche sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del Tuir dai soggetti di comodo, a società o enti soggetti passivi Ires ex articolo 73 del Tuir.

Nella sostanza, nel caso in cui una società di persone di comodo imputi, per trasparenza, ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, parte del proprio reddito imponibile (sia esso determinato, a seconda dei casi, in via ordinaria o in base ai coefficienti del citato articolo 30), ad un soggetto passivo Ires che, a sua volta, non si qualifica di comodo per il medesimo periodo d'imposta, la maggiorazione Ires deve essere applicata limitatamente al reddito imputato per trasparenza. Spetta al soggetto passivo Ires liquidare e versare la maggiorazione Ires, secondo le regole ordinarie (naturalmente solo sulla quota parte del proprio reddito imputato dal soggetto trasparente).

Nel caso in cui il soggetto passivo Ires si qualifichi di comodo (per il medesimo periodo d'imposta nel quale viene attribuito al medesimo, per trasparenza, ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, il reddito di una società di persone di comodo), questo sarà tenuto alla liquidazione e al versamento della maggiorazione Ires sul proprio reddito imponibile complessivo (comprensivo, cioè, del reddito imputato dal soggetto trasparente).

3. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DI TRASPARENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 115 E 116 DEL TUIR

Al pari del comma 36-septies per il consolidato nazionale, il comma 36-octies detta una specifica disciplina per l'applicazione della maggiorazione Ires per i soggetti aderenti al regime della tassazione per trasparenza, ai sensi dell'articolo 115 del Tuir e della c.d. piccola trasparenza, ai sensi dell'articolo 116 del Tuir.

Il citato comma 36-octies, infatti, prevede che:

- *i soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 che abbiano esercitato, in qualità di partecipati, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 o all'articolo 116 del testo unico delle imposte dirette assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-quinquies e provvedono al relativo versamento;*
- *i soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 che abbiano esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del testo unico delle imposte dirette assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-quinquies, senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata.*

Tali disposizioni prendono in considerazione sia il caso di un soggetto di comodo che abbia esercitato l'opzione per la trasparenza ai sensi dell'articolo 115 o dell'articolo 116 del Tuir in qualità di società partecipata, sia il caso di un soggetto di comodo che abbia esercitato l'opzione per la trasparenza ai sensi dell'articolo 115 del Tuir in qualità di partecipante alla società trasparente, senza che ciò implichi alcuna modifica della disciplina della trasparenza di cui ai citati articoli 115 e 116 del Tuir.

Nell'ambito del regime della trasparenza fiscale ai sensi degli articoli 115 o 116 del Tuir, il legislatore afferma il principio secondo cui l'applicazione della maggiorazione Ires avviene *autonomamente* in capo ad ogni singola società (di capitali) che si qualifichi di comodo.

In altri termini, le società per azioni, le società a responsabilità limitata o le società in accomandita per azioni (cioè, i soggetti elencati nel comma 1 dell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 che possono aderire ai regimi di trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del Tuir) che si qualificano di comodo e che hanno optato per il regime di trasparenza, in qualità di partecipate, provvedono separatamente ed autonomamente ad applicare detta maggiorazione (al pari di quanto previsto in materia di consolidato nazionale).

Nel caso in cui una società di comodo partecipi al regime della trasparenza in qualità di partecipante, quest'ultima determina e versa l'imposta corrispondente alla maggiorazione sempre in via autonoma, senza che ciò influenzi il meccanismo di funzionamento del regime in questione. In tale ipotesi, il legislatore ha previsto, all'articolo 2, comma 36-octies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011, che la liquidazione della maggiorazione da parte della partecipante avvenga *senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata*.

Dato il tenore letterale della disposizione da ultimo richiamata, risulta evidente che il legislatore ha chiaramente voluto escludere in radice ogni possibilità di duplicazione nell'applicazione della maggiorazione Ires.

Esempio (A)

Si assuma che la società A s.r.l. partecipi al 50% la società B s.r.l. e che entrambe siano di comodo ed abbiano optato per l'applicazione del regime della trasparenza ex articolo 115 del Tuir.

Reddito imponibile complessivo di A	
Reddito proprio di A	200
Reddito imputato per trasparenza (di B)	100

Reddito complessivo		300	
Reddito (minimo) presunto di A			
	<i>valore dell'esercizio</i>	<i>percentuale</i>	<i>reddito presunto</i>
Titoli e crediti	1.000	1,50%	15
Immobili ed altri beni	1.790	4,75%	85
		totale	100
Maggiorazione IRES per le società non operative			
<i>nei confronti di B</i>			
<i>Base imponibile della maggiorazione IRES</i>		200	
Aliquota maggiorazione IRES		10,5%	
Maggiorazione IRES dovuta da B		21	
<i>nei confronti di A</i>			
Reddito complessivo di A (x)		300	
Reddito imputato per trasparenza (di B) (y)		100	
<i>Base imponibile della maggiorazione IRES (x y)</i>		200	
Aliquota maggiorazione IRES		10,5%	
Maggiorazione IRES dovuta da A		21	

4. LA MAGGIORAZIONE DELLALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DEL CONSOLIDATO NAZIONALE AI SENSI DEGLI ARTICOLI 117 E SS. DEL TUIR

I [commi 36-sexies e 36-septies](#) introducono una particolare disciplina nell'ambito del regime del consolidato nazionale, ai sensi degli [articoli 117 e seguenti del Tuir](#).

Il [comma 36-sexies](#) prevede che nel caso in cui una società di comodo rientri nel c.d. perimetro di consolidamento e, pertanto, partecipi alla determinazione del reddito globale della *fiscal unit*, a prescindere dalla sua qualità di controllante (consolidante) ovvero di controllata (consolidata), essa è tenuta a liquidare ed a versare *autonomamente* la maggiorazione Ires.

Stante il tenore letterale del citato [comma 36-sexies](#), per il periodo di imposta in cui ricorrono le condizioni per essere di comodo, la società interessata, compresa nel perimetro di consolidamento, assoggetta comunque *individualmente* il proprio risultato di periodo alla maggiorazione Ires, ferma restando l'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'Ires sul reddito complessivo globale della *fiscal unit* (che continuerà ad essere liquidata e versata dalla consolidante secondo le regole ordinarie).

I soggetti interessati, aderenti al consolidato, determinano la base imponibile della maggiorazione Ires secondo le ordinarie disposizioni in materia di determinazione del reddito ([articoli 118 e ss. del Tuir](#)), tenendo conto delle proprie eventuali perdite pregresse al consolidato stesso.

A maggior chiarimento, si formula il seguente esempio in cui si prende in considerazione un consolidato al quale affluiscono redditi di una società che utilizza perdite che si sono formate precedentemente all'ingresso nel regime del consolidato.

Esempio (B)

Si assuma che tre società per azioni X, Y e K abbiano, nel periodo d'imposta 2013 (secondo anno d'entrata in vigore della disciplina sulla maggiorazione Ires per le società di comodo), esercitato l'opzione per il consolidato nazionale per il triennio 2013, 2014 e 2015, e che la K rivesta la qualifica di consolidante, mentre Y e X la qualifica di consolidate.

Inoltre, si assuma:

- che la società X sia stata costituita nell'anno 2012 ed abbia realizzato, per il medesimo anno, una perdita fiscale per 1.000 (illimitatamente riportabile ex art. 84 del Tuir);
- che, per il periodo d'imposta 2013, la società X sia una società di comodo e che la stessa abbia un reddito imponibile di 1.500 ed un reddito minimo presunto ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 pari a 600;
- che la società Y (non di comodo), per il medesimo periodo d'imposta 2013, abbia una perdita da trasferire al consolidato pari a 500;
- che la società K (non di comodo), per lo stesso periodo d'imposta 2013, abbia un reddito complessivo netto da trasferire al consolidato pari a 1.000.

Si esaminerà la situazione nel periodo d'imposta 2013 del consolidato ed, in particolare, quella di X ai fini della determinazione della base imponibile della maggiorazione Ires.

A fronte di un reddito imponibile ordinariamente determinato di 1.500 e di un reddito minimo presunto per il medesimo periodo di 600, la società X determinerà la base imponibile della maggiorazione Ires sottraendo, dal reddito imponibile ordinariamente determinato, le proprie perdite pregresse alle condizioni e limiti posti dall'articolo 84 del Tuir e tenendo conto del limite quantitativo del reddito minimo presunto.

In tal caso, il reddito imponibile che X trasferisce alla *fiscal unit*, coincide con la base imponibile della maggiorazione Ires.

Soggetto X - società consolidata di comodo		
Reddito del periodo 2013	1.500	
Reddito minimo presunto del periodo 2013	600	
Perdita anno ante consolidato (2012)	1.000	
Perdite utilizzabili nell'esercizio ex art. 84 del Tuir	1.000	
Perdite ante consolidato disponibili	1.000	
Limite del reddito minimo presunto (ex art. 30, co. 3, della L. n. 724 del 1994)	600	
Perdite utilizzabili	900	
Base imponibile della maggiorazione Ires	600	
Perdite residue	100	
Maggiorazione Ires (600 x 10,5%)	63	
Reddito trasferibile alla <i>fiscal unit</i>	600	
di cui minimo	600	
Perdite fiscali residue (pregresse al consolidato)	100	
Soggetto Y - società consolidata non di comodo		
Perdita (da trasferire alla <i>fiscal unit</i>)	500	

Soggetto K - società consolidante non di comodo		
Reddito (da trasferire alla <i>fiscal unit</i>)	1.000	
Determinazione del reddito della fiscal unit nel periodo n	reddito ordinario	di cui minimo
Soggetto K	1.000	
Soggetto X	600	600
Soggetto Y	(500)	
Reddito globale del periodo 2013	1.100	600
Ires con aliquota ordinaria (1.100 x 27,5%)	302,5	

Si evidenzia che, sempre nell'ambito del consolidato nazionale, il [comma 36-septies](#) stabilisce che nel caso in cui ad un soggetto partecipante al consolidato sia imputato per trasparenza, ai sensi dell'[articolo 5 del Tuir](#), una quota di reddito di una società di persone di comodo la quale, a sua volta, non può rientrare nel perimetro di consolidamento, tale soggetto provvede sempre autonomamente all'applicazione della maggiorazione Ires limitatamente al reddito imputatole per trasparenza.

5. ENTRATA IN VIGORE DELLA MAGGIORAZIONE DELL'ALiquOTA IRES E VERSAMENTO DEGLI ACCONTI

Il [comma 36-novies](#) stabilisce che le disposizioni relative alla maggiorazione Ires recate dai [commi da 36-quinquies a 36-octies](#) si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della [legge n. 148 del 2011](#) (ossia, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011). Per i soggetti interessati che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il periodo di prima applicazione della maggiorazione Ires è il 2012.

Esclusivamente ai fini degli acconti per il periodo d'imposta di prima applicazione delle disposizioni sulla maggiorazione Ires (ossia, esclusivamente per l'acconto 2012, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), il secondo periodo del richiamato [comma 36-novies](#) ha previsto che sia assunta, come imposta del periodo precedente (2011) su cui determinare detti acconti, quella che si sarebbe determinata applicando a quest'ultimo periodo (2011) le disposizioni di cui ai commi da [36-quinquies a 36-octies](#), salva naturalmente l'esistenza di una causa di esclusione di cui all'[articolo 30 della L. n. 724 del 1994](#) ovvero di disapplicazione automatica di cui al [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956](#) (in proposito, si rinvia a quanto chiarito nella [Circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012, paragrafo 2.](#)).

Il secondo periodo del [comma 36-novies](#) non interferisce, quindi, con l'applicazione a regime delle disposizioni in materia di determinazione degli acconti per i periodi d'imposta successivi al 2012. Per gli anni successivi, infatti, i contribuenti (interessati da tale misura) continueranno a determinare l'entità degli acconti o con il metodo previsionale o con quello storico, secondo le regole ed i presupposti propri di tali metodi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

1: Cfr. [articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724](#).

2: Cfr. [articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del decreto legge n. 138 del 2011](#).

CIRCOLARE N. 3/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 4 marzo 2013

OGGETTO: maggiorazione IRES per le società non operative (articolo 2, commi da 36-quinquies a 36-novies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138)

INDICE

1. LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ "DI COMODO": I SOGGETTI PASSIVI.....	3
2. LA BASE IMPONIBILE SU CUI APPLICARE LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ "DI COMODO".....	4
3. LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DI TRASPARENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 115 E 116 DEL TUIR.....	5
4. LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DEL CONSOLIDATO NAZIONALE AI SENSI DEGLI ARTICOLI 117 E SS. DEL TUIR.....	8
5. ENTRATA IN VIGORE DELLA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES E VERSAMENTO DEGLI ACCONTI.	11

1. LA MAGGIORAZIONE DELL'ALiquOTA IRES PER LE SOCIETÀ “DI COMODO”: I SOGGETTI PASSIVI

L'articolo 2, comma 36-quinquies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto per le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni) ed i soggetti assimilati (società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che si qualificano “di comodo”, una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società. Sono qualificate “di comodo” le società non operative¹ e le società in perdita sistematica² (cfr. la Circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012).

La disposizione in esame, intervenendo esclusivamente sull'aliquota dell'Ires di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), esclude dalla maggiorazione le società che, ancorché ricomprese nell'ambito soggettivo dell'articolo 30 del L. n. 724 del 1994 (società non operative) ovvero dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del D.L. n. 138 del 2011 (società in perdita sistematica), non sono annoverate tra i soggetti passivi Ires di cui all'articolo 73 del Tuir.

Alla maggiorazione Ires per le società “di comodo” prevista dal citato comma 36-quinquies si applicano le ordinarie disposizioni relative alla determinazione dell'Ires, nonché le relative disposizioni in materia di accertamento, sanzioni e riscossione.

Per completezza, si ricorda che la Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013 ha fornito chiarimenti su alcuni presupposti di applicabilità della disciplina in esame ai quali, in questa sede, si rinvia.

¹ Cfr. l'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

2. LA BASE IMPONIBILE SU CUI APPLICARE LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES PER LE SOCIETÀ "DI COMODO".

La base imponibile a cui applicare la maggiorazione Ires in parola è, di norma, il reddito imponibile del periodo d'imposta in cui il soggetto interessato risulta "di comodo" e può essere costituita, a seconda dei casi, dal reddito minimo presunto determinato in base all'articolo 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ovvero dal reddito "ordinariamente" determinato (qualora quest'ultimo risulti superiore al reddito minimo presunto). Solo in quest'ultimo caso, ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare la maggiorazione Ires, il soggetto interessato può tener conto delle perdite concernenti i periodi d'imposta precedenti, ferme restando le modalità e i limiti al loro utilizzo individuati dall'articolo 84 del Tuir e dall'articolo 30, comma 3, ultimo periodo, della L. n. 724 del 1994. In proposito, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 25/E del 19 giugno 2012, paragrafo 6.1..

E' il caso di ricordare che qualora la base imponibile della maggiorazione Ires sia costituita dal reddito minimo presunto ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994, questo deve essere determinato secondo quanto ivi previsto (cioè ridotto delle eventuali agevolazioni fiscali spettanti – cfr. in proposito la Circolare n. 25/E del 4 maggio 2007).

Il secondo periodo del comma 36-quinquies prevede che la maggiorazione Ires trovi applicazione anche sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del Tuir dai soggetti "di comodo", a società o enti soggetti passivi Ires ex articolo 73 del Tuir.

Nella sostanza, nel caso in cui una società di persone "di comodo" imputi, per trasparenza, ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, parte del proprio reddito imponibile (sia

² Cfr. l'articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del decreto legge n. 138 del 2011.

esso determinato, a seconda dei casi, in via ordinaria o in base ai coefficienti del citato articolo 30), ad un soggetto passivo Ires che, a sua volta, non si qualifica “di comodo” per il medesimo periodo d’imposta, la maggiorazione Ires deve essere applicata limitatamente al reddito imputato per trasparenza. Spetta al soggetto passivo Ires liquidare e versare la maggiorazione Ires, secondo le regole ordinarie (naturalmente solo sulla quota parte del proprio reddito imputato dal soggetto trasparente).

Nel caso in cui il soggetto passivo Ires si qualifichi “di comodo” (per il medesimo periodo d’imposta nel quale viene attribuito al medesimo, per trasparenza, ai sensi dell’articolo 5 del Tuir, il reddito di una società di persone “di comodo”), questo sarà tenuto alla liquidazione e al versamento della maggiorazione Ires sul proprio reddito imponibile complessivo (comprensivo, cioè, del reddito imputato dal soggetto trasparente).

3. LA MAGGIORAZIONE DELL’ALIQUTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DI TRASPARENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 115 E 116 DEL TUIR.

Al pari del comma 36-septies per il consolidato nazionale, il comma 36-octies detta una specifica disciplina per l’applicazione della maggiorazione Ires per i soggetti aderenti al regime della tassazione per trasparenza, ai sensi dell’articolo 115 del Tuir e della c.d. piccola trasparenza, ai sensi dell’articolo 116 del Tuir.

Il citato comma 36-octies, infatti, prevede che:

- *“i soggetti indicati nell’articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 che abbiano esercitato, in qualità di partecipati, l’opzione per la trasparenza fiscale di cui all’articolo 115 o all’articolo 116 del testo unico delle imposte dirette assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-quinquies e provvedono al relativo versamento”;*

- *“i soggetti indicati nell’articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 che abbiano esercitato, in qualità di partecipanti, l’opzione per la trasparenza fiscale di cui all’articolo 115 del testo unico delle imposte dirette assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile alla maggiorazione prevista dal comma 36-quinquies, senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata”.*

Tali disposizioni prendono in considerazione sia il caso di un soggetto “di comodo” che abbia esercitato l’opzione per la trasparenza ai sensi dell’articolo 115 o dell’articolo 116 del Tuir in qualità di società partecipata, sia il caso di un soggetto “di comodo” che abbia esercitato l’opzione per la trasparenza ai sensi dell’articolo 115 del Tuir in qualità di partecipante alla società “trasparente”, senza che ciò implichi alcuna modifica della disciplina della trasparenza di cui ai citati articoli 115 e 116 del Tuir.

Nell’ambito del regime della trasparenza fiscale ai sensi degli articoli 115 o 116 del Tuir, il legislatore afferma il principio secondo cui l’applicazione della maggiorazione Ires avviene *autonomamente* in capo ad ogni singola società (di capitali) che si qualifichi “di comodo”.

In altri termini, le società per azioni, le società a responsabilità limitata o le società in accomandita per azioni (cioè, i soggetti elencati nel comma 1 dell’articolo 30 della L. n. 724 del 1994 che possono aderire ai regimi di trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del Tuir) che si qualificano “di comodo” e che hanno optato per il regime di trasparenza, in qualità di partecipate, provvedono separatamente ed autonomamente ad applicare detta maggiorazione (al pari di quanto previsto in materia di consolidato nazionale).

Nel caso in cui una società “di comodo” partecipi al regime della trasparenza in qualità di partecipante, quest’ultima determina e versa l’imposta corrispondente alla maggiorazione sempre in via autonoma, senza che ciò influenzi il meccanismo di funzionamento del regime in questione. In tale ipotesi, il legislatore ha previsto,

all'articolo 2, comma 36-octies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011, che la liquidazione della maggiorazione da parte della partecipante avvenga “*senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata*”.

Dato il tenore letterale della disposizione da ultimo richiamata, risulta evidente che il legislatore ha chiaramente voluto escludere in radice ogni possibilità di duplicazione nell'applicazione della maggiorazione Ires.

Esempio (A)

Si assuma che la società A s.r.l. partecipi al 50% la società B s.r.l. e che entrambe siano “di comodo” ed abbiano optato per l'applicazione del regime della trasparenza ex articolo 115 del Tuir.

<i>Reddito imponibile complessivo di A</i>	
Reddito proprio di A	200
Reddito imputato per trasparenza (di B)	100
<i>Reddito complessivo</i>	300

<i>Reddito (minimo) presunto di A</i>			
	<i>valore dell'esercizio</i>	<i>percentuale</i>	<i>reddito presunto</i>
Titoli e crediti	1.000	1,50%	15
Immobili ed altri beni	1.790	4,75%	85
	<i>totale</i>		100

<i>Maggiorazione IRES per le società non operative</i>	
<i>nei confronti di B</i>	
<i>Base imponibile della maggiorazione IRES</i>	200
Aliquota maggiorazione IRES	10,5%
Maggiorazione IRES dovuta da B	21

<i>nei confronti di A</i>	
Reddito complessivo di A (x)	300
Reddito imputato per trasparenza (di B) (y)	100
<i>Base imponibile della maggiorazione IRES (x - y)</i>	200
Aliquota maggiorazione IRES	10,5%
Maggiorazione IRES dovuta da A	21

4. LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES IN CASO DI OPZIONE PER IL REGIME DEL CONSOLIDATO NAZIONALE AI SENSI DEGLI ARTICOLI 117 E SS. DEL TUIR.

I commi 36-sexies e 36-septies introducono una particolare disciplina nell'ambito del regime del consolidato nazionale, ai sensi degli articoli 117 e seguenti del Tuir.

Il comma 36-sexies prevede che nel caso in cui una società "di comodo" rientri nel c.d. perimetro di consolidamento e, pertanto, partecipi alla determinazione del reddito globale della *fiscal unit*, a prescindere dalla sua qualità di controllante (consolidante) ovvero di controllata (consolidata), essa è tenuta a liquidare ed a versare *autonomamente* la maggiorazione Ires.

Stante il tenore letterale del citato comma 36-sexies, per il periodo d'imposta in cui ricorrono le condizioni per essere "di comodo", la società interessata, compresa nel perimetro di consolidamento, assoggetta comunque *individualmente* il proprio risultato di periodo alla maggiorazione Ires, ferma restando l'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'Ires sul reddito complessivo globale dalla *fiscal unit* (che continuerà ad essere liquidata e versata dalla consolidante secondo le regole ordinarie).

I soggetti interessati, aderenti al consolidato, determinano la base imponibile della maggiorazione Ires secondo le ordinarie disposizioni in materia di determinazione del reddito (articoli 118 e ss. del Tuir), tenendo conto delle proprie eventuali perdite pregresse al consolidato stesso.

A maggior chiarimento, si formula il seguente esempio in cui si prende in considerazione un consolidato al quale affluiscono redditi di una società che utilizza perdite che si sono formate precedentemente all'ingresso nel regime del consolidato.

Esempio (B)

Si assuma che tre società per azioni X, Y e K abbiano, nel periodo d'imposta 2013 (secondo anno d'entrata in vigore della disciplina sulla maggiorazione Ires per le società di comodo), esercitato l'opzione per il consolidato nazionale per il triennio 2013, 2014 e 2015, e che la K rivesta la qualifica di consolidante, mentre Y e X la qualifica di consolidate.

Inoltre, si assuma:

- che la società X sia stata costituita nell'anno 2012 ed abbia realizzato, per il medesimo anno, una perdita fiscale per 1.000 (illimitatamente riportabile ex art. 84 del Tuir);
- che, per il periodo d'imposta 2013, la società X sia una società "di comodo" e che la stessa abbia un reddito imponibile di 1.500 ed un reddito minimo presunto ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994 pari a 600;
- che la società Y (non "di comodo"), per il medesimo periodo d'imposta 2013, abbia una perdita da trasferire al consolidato pari a 500;
- che la società K (non "di comodo"), per lo stesso periodo d'imposta 2013, abbia un reddito complessivo netto da trasferire al consolidato pari a 1.000.

Si esaminerà la situazione nel periodo d'imposta 2013 del consolidato ed, in particolare, quella di X ai fini della determinazione della base imponibile della maggiorazione Ires.

A fronte di un reddito imponibile "ordinariamente" determinato di 1.500 e di un reddito minimo presunto per il medesimo periodo di 600, la società X determinerà la base imponibile della maggiorazione Ires sottraendo, dal reddito imponibile "ordinariamente" determinato, le proprie perdite pregresse alle condizioni e limiti posti dall'articolo 84 del Tuir e tenendo conto del limite "quantitativo" del reddito minimo presunto.

In tal caso, il reddito imponibile che X trasferisce alla *fiscal unit*, coincide con la base imponibile della maggiorazione Ires.

Soggetto X - società consolidata “di comodo”

Reddito del periodo 2013	1.500
Reddito minimo presunto del periodo 2013	600
Perdita anno ante consolidato (2012)	1.000
Perdite utilizzabili nell'esercizio ex art. 84 del Tuir	1.000
Perdite ante consolidato disponibili	1.000
Limite del reddito minimo presunto (ex art. 30, co. 3, della L. n. 724 del 1994)	600
Perdite utilizzabili	900
Base imponibile della maggiorazione Ires	600
Perdite residue	100
Maggiorazione Ires (600 x 10,5%)	63
Reddito trasferibile alla <i>fiscal unit</i>	600
di cui minimo	600
Perdite fiscali residue (pregresse al consolidato)	100

Soggetto Y - società consolidata **non** “di comodo”

Perdita (da trasferire alla <i>fiscal unit</i>)	500
--	-----

Soggetto K - società consolidante **non** “di comodo”

Reddito (da trasferire alla <i>fiscal unit</i>)	1.000
--	-------

Determinazione del reddito della *fiscal unit* nel periodo *n*

	reddito “ordinario”	di cui minimo
Soggetto K	1.000	
Soggetto X	600	600
Soggetto Y	(500)	
Reddito globale del periodo 2013	1.100	600
Ires con aliquota ordinaria (1.100 x 27,5%)	302,5	

Si evidenzia che, sempre nell'ambito del consolidato nazionale, il comma 36-septies stabilisce che nel caso in cui ad un soggetto partecipante al consolidato sia imputato per trasparenza, ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, una quota di reddito di una società di persone "di comodo" la quale, a sua volta, non può rientrare nel perimetro di consolidamento, tale soggetto provvede – sempre autonomamente – all'applicazione della maggiorazione Ires limitatamente al reddito imputato per trasparenza.

5. ENTRATA IN VIGORE DELLA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUTA IRES E VERSAMENTO DEGLI ACCONTI.

Il comma 36-novies stabilisce che le disposizioni relative alla maggiorazione Ires recate dai commi da 36-quinquies a 36-octies si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011 (ossia, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011). Per i soggetti interessati che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il periodo di prima applicazione della maggiorazione Ires è il 2012.

Esclusivamente ai fini degli acconti per il periodo d'imposta di prima applicazione delle disposizioni sulla maggiorazione Ires (ossia, esclusivamente per l'acconto 2012, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), il secondo periodo del richiamato comma 36-novies ha previsto che sia assunta, come imposta del periodo precedente (2011) su cui determinare detti acconti, quella che si sarebbe determinata applicando a quest'ultimo periodo (2011) le disposizioni di cui ai commi da 36-quinquies a 36-octies, salva naturalmente l'esistenza di una causa di esclusione di cui all'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 ovvero di disapplicazione automatica di cui al Provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956 (in proposito, si rinvia a quanto chiarito nella Circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012, paragrafo 2.).

Il secondo periodo del comma 36-novies non interferisce, quindi, con l'applicazione a regime delle disposizioni in materia di determinazione degli acconti per i periodi d'imposta successivi al 2012. Per gli anni successivi, infatti, i contribuenti (interessati da tale misura) continueranno a determinare l'entità degli acconti o con il metodo previsionale o con quello storico, secondo le regole ed i presupposti propri di tali metodi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA