

Finanziaria 2007

La nuova disciplina delle società non operative

A distanza di qualche mese dalle modifiche operate con il D.L. n. 223/2006, la legge Finanziaria 2007 è intervenuta nuovamente sulla disciplina delle società non operative, prevedendo, tra l'altro:

- la riduzione del peso di taluni parametri rilevanti sia ai fini della verifica della operatività che della determinazione del reddito presunto (immobili a destinazione abitativa e A/10, beni situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti e quote di partecipazione in società di persone);
- la rilevanza ai fini IRAP del reddito minimo presunto.

I primi chiarimenti in materia, con specifico riferimento all'istanza per la disapplicazione della normativa, sono stati forniti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 febbraio 2007, n. 5.

a cura di **Luca Fornero e Gianluca Odetto** - Gruppo di Studio Eutekne

Premessa

Le modifiche introdotte dalla legge Finanziaria 2007 hanno interessato diversi profili della disciplina delle società non operative.

I commi 109, 110 e 326 dell'art. 1 della L. n. 296/2006 modificano l'art. 30 della L. n. 724/94 in materia di società di comodo. In sintesi, le novità riguardano:

- l'esclusione dall'ambito applicativo delle società che controllano società quotate e di quelle controllate da società quotate;
- l'inclusione dei beni di natura finanziaria diversi dalle partecipazioni societarie nei soggetti IRES tra quelli rilevanti ai fini della verifica della operatività e del calcolo del reddito presunto;

- la previsione di percentuali ridotte ai fini della verifica della operatività e del calcolo del reddito presunto applicabili agli immobili a destinazione abitativa e agli A/10;
- la rilevanza ai fini IRAP del reddito presunto;
- l'eliminazione del riferimento alla situazione «**di carattere straordinario**» in relazione alle quali è possibile presentare l'istanza di disapplicazione.

Ambito soggettivo

Interessati dall'applicazione della disciplina delle società di comodo sono le società commerciali residenti e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

La norma sulle società di como-

do si applica ai soggetti sotto elencati, indipendentemente dal regime contabile adottato:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società ad esse equiparate *ex art. 5 del TUIR* (società di armamento e società di fatto);
- società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Soggetti esclusi

L'art. 1, comma 109, lett. d) della L. n. 296/2006 riscrive il comma 1, ultimo periodo, n. 4) dell'art. 30 della L. n. 724/94.

Vengono, in tal modo, escluse dall'ambito applicativo della disposizione in commento:

- le società che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri;
- le stesse società quotate;
- le società controllate, anche indirettamente, da società quotate.

Sono, inoltre, espressamente esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione:

- i soggetti ai quali, «**per la particolare attività svolta**», è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;

- i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società con un numero di soci non inferiore a 100.

Il D.L. n. 223/2006 aveva, invece, eliminato la causa di esclusione in precedenza prevista per i soggetti in un periodo di «non normale svolgimento dell'attività». Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia Entrate 4 agosto 2006, n. 28 (§ 9), tale causa di esclusione è stata ricondotta nell'ambito della possibilità di chiedere la disapplicazione del regime delle società di comodo, attivando il disposto dell'art. 37-*bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/73.

Decorrenza

Ai sensi dell'art. 1, comma 110 della L. n. 296/2006, l'esclusione dall'ambito applicativo delle società che controllano società quotate e di quelle controllate da società quotate opera già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

Verifica dell'operatività

Sono stati modificati sia i beni rilevanti, sia i parametri da considerare ai fini della verifica dell'operatività.

L'art. 1 comma 109 lett. b) della L. n. 296/2006 include tra i beni rilevanti ai fini della verifica della

operatività (e del calcolo del reddito presunto) anche:

- i beni di cui all'art. 85, comma 1 lett. d) ed e) del TUIR, vale a dire gli strumenti finanziari simili alle azioni emessi da soggetti IRES, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa;
- le quote di partecipazione in società di persone (prima della modifica della L. n. 296/2006 rientravano tra le «altre immobilizzazioni» con aliquota del 15%).

A seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 296/2006, si considerano «non operative» le società con un ammontare complessivo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi (esclusi i proventi straordinari), risultanti dal conto economico, inferiori alla somma degli importi che risultano applicando:

- il **2%** al valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1 lett. c), d) ed e) del TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari,

obbligazioni e altri titoli) e delle quote di partecipazione in società di persone, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato dei valori dei crediti;

- il **6%** al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (art. 8-*bis* comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/72), anche in locazione finanziaria;
- il **15%** al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Immobili A/10

La percentuale del 6% è ridotta al **5%** per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10.

Immobili a destinazione abitativa

La percentuale del 6% è ridotta al **4%** per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

TAVOLA 1

Calcolo dei ricavi presunti	Nuove percentuali post DL 223/2006	Vecchie percentuali ante DL 223/2006
Valore delle azioni o quote in soggetti IRES e delle quote di partecipazione in società di persone, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli, comprese quelle immobilizzate, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento	2%	1%
Valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (art. 8- <i>bis</i> co. 1 lett. a) DPR 633/72), anche in locazione finanziaria	6%	4%
Valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria	15%	15%

Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti

Per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti:

- la percentuale del 2% applicabile al valore delle azioni e quote, degli strumenti finanziari, delle obbligazioni e altri titoli e delle quote di partecipazione in società di persone è ridotta all'**1%**;
- la percentuale del 15% applicabile alle altre immobilizzazioni è ridotta al **10%**.

Decorrenza

Ai sensi dell'art. 1, comma 110 della L. n. 296/2006, le novità relative agli immobili e quelle relative ai beni situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

Per quanto riguarda, invece, l'inclusione dei beni di natura finanziaria diversi dalle partecipazioni societarie tra quelli rilevanti ai fini della verifica della operatività, tale novità si applica dallo stesso periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, se più favorevole ai contribuenti.

Determinazione del reddito presunto

Tra i beni rilevanti ai fini della determinazione del reddito presunto sono stati inclusi anche gli strumenti finanziari similari alle azioni, le

obbligazioni e altri titoli in serie o di massa e le quote di partecipazione in società di persone.

In seguito alle novità apportate dalla legge Finanziaria 2007, il reddito delle società non operative si presume non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione delle seguenti percentuali:

- **1,5%** sul valore dei beni indicati nell'art. 85 comma 1 lett. c), d) ed e) del TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli) e delle quote di partecipazione in società di persone, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento;
- **4,75%** sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (art. 8-bis co. 1 lett. a) del D.P.R. n. 633/72), anche in locazione finanziaria;
- **12%** sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

TAVOLA 2

Determinazione del reddito presunto	Nuove percentuali post DL 223/2006	Vecchie percentuali ante DL 223/2006
Valore delle azioni o quote in soggetti IRES e delle quote di partecipazione in società di persone, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli, comprese quelle immobilizzate, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento	1,5%	0,75%
Valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (art. 8-bis co. 1 lett. a) DPR 633/72), anche in locazione finanziaria	4,75%	3%
Valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria	12%	12%

Immobili a destinazione abitativa

La percentuale del 4,75% è ridotta al **3%** per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

Decorrenza

Ai sensi dell'art. 1, comma 110 della L. n. 296/2006, la riduzione della percentuale per gli immobili a destinazione abitativa si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006).

Rilevanza del reddito minimo ai fini Irap

Il reddito minimo IRES delle società non operative, come sopra determinato, costituisce altresì l'aggregato di partenza per determinare, in capo a tali soggetti, la base imponibile ai fini IRAP.

L'art. 30, comma 3-*bis* della L. n. 724/94 stabilisce che, fermo restando l'ordinario potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, la base imponibile IRAP deve risultare non inferiore al predetto reddito minimo, aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- degli interessi passivi.

In pratica, il sistema adottato è analogo a quello già previsto dall'art. 17, comma 2 del D.Lgs. n. 446/97 per la quantificazione del valore della produzione netta in capo ai soggetti che si avvalgono di sistemi forfetari per la determinazione del reddito imponibile IRES.

Decorrenza

La citata disposizione è entrata in vigore l'1 gennaio 2007. Posto che soltanto le prime bozze delle istruzioni ai quadri IQ del modello UNICO 2007 SC (e non anche quelle dei modelli UNICO 2007 SP e PF) contemplano un'apposita sezione per la determinazione del valore della produzione netta dei soggetti in esame, sembra ragionevole ritenere che la rilevanza del reddito minimo ai fini IRAP operi:

- dal periodo d'imposta 2007, per i soggetti «solari» (con

effetto quindi nel modello UNICO 2008);

- ovvero dal periodo d'imposta 2006/2007, per i soggetti non «solari» (con effetto quindi già nel modello UNICO 2007).

Sulla questione è tuttavia necessaria una conferma espressa.

Disapplicazione del regime delle società non operative

Nel caso in cui non si rientri in una delle cause di esclusione «automatiche» dalla disciplina delle società di comodo (si veda sopra), è possibile avanzare interpello alla Direzione Regionale delle Entrate, facendo valere oggettive situazioni che non hanno permesso il raggiungimento dei ricavi minimi e del reddito minimo.

A seguito delle modifiche apportate all'art. 30 della L. n. 724/94 da parte della L. n. 296/2006, la disapplicazione della norma è legata alla presentazione di un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-*bis* comma 8 del D.P.R. n. 600/73, salvi i casi di esclusione che operano *ex lege*.

Effetti della risposta positiva all'istanza

A seguito della risposta positiva all'istanza presentata, la società:

- non è obbligata a dichiarare un reddito minimo ai fini IRPEF/IRES;
- non è obbligata a dichiarare

una base imponibile minima ai fini IRAP;

- non subisce limitazioni per l'utilizzo in compensazione o la richiesta a rimborso del credito IVA.

Di particolare interesse appaiono, al riguardo, le conclusioni a cui è giunta la circolare 2 febbraio 2007, n. 5 (§ 4) a proposito della possibilità di avanzare istanza anche nei casi in cui la società sia «di comodo» per i ricavi, ma non per il reddito, in quanto il reddito dichiarato è superiore a quello minimo presunto.

In questi casi, infatti, la risposta positiva all'istanza permette di mantenere il regime ordinario di determinazione dell'IRAP e di evitare le limitazioni previste per i crediti IVA dall'art. 30, comma 4 della L. n. 724/94.

Disapplicazione mediante interpello

Nel momento in cui la società abbia realizzato un ammontare di ricavi e un reddito inferiori ai valori ottenuti dall'applicazione dei coefficienti, la disapplicazione della normativa delle società non operative passa attraverso la presentazione di apposita istanza ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/73.

Oggetto dell'interpello è la dimostrazione di quelle situazioni oggettive (non più necessariamente straordinarie, come evidenziato in premessa) che hanno reso impossibile il conseguimento:

- dei ricavi, degli incrementi di

rimanenze e dei proventi minimi, nonché del reddito minimo;

- del volume d'affari minimo ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis della L. n. 724/94.

Periodo di non normale svolgimento dell'attività

In un'ottica di carattere sostanziale, le cause di disapplicazione legate al non normale svolgimento dell'attività continuano ad operare (cambiano, come rilevato, gli aspetti procedurali, ed in particolare cade l'automatismo di tali esclusioni).

La circolare 2 febbraio 2007, n. 5 (§ 4.2) richiama, quindi, in modo opportuno quanto già sostenuto nella C.M. 26 febbraio 1997 n. 48/E, ed in particolare la circostanza per cui rientrano tra i periodi di non normale svolgimento dell'attività:

- il periodo d'imposta da cui decorrono la messa in liquidazione volontaria, la liquidazione coatta amministrativa e il fallimento;
- i periodi d'imposta in cui non è stata ancora avviata l'attività (ad esempio, per la mancata concessione delle licenze o autorizzazioni amministrative, o per lo svolgimento di attività di ricerca propedeutiche alla produzione dei beni o servizi).

Vi possono essere, ad ogni modo, situazioni in cui l'esimente, già sussistente nei precedenti periodi d'imposta, si manifesta ancora per il 2006. In tali casi, secondo l'Agenzia delle Entrate è comun-

que necessaria la presentazione di una istanza *ad hoc* con riferimento a tale periodo d'imposta. Un esempio valga a chiarire la questione. Se una società è stata costituita il 20 novembre 2004 e non ha prodotto ricavi sino al 31 gennaio 2007, in quanto in tale fase si è svolta l'attività di ricerca propedeutica alla produzione dei ricavi:

- per il 2004, ha operato l'esclusione automatica, in quanto la società si trovava nel primo periodo d'imposta;
- per il 2005, ha operato l'esclusione automatica, in quanto la società si trovava in un periodo di non normale svolgimento dell'attività (determinato dallo svolgimento della sola attività di ricerca);
- per il 2006, l'esclusione può essere fatta valere sempre in quanto periodo di non normale svolgimento dell'attività, questa volta, però, attraverso istanza e non in modo automatico;
- per il 2007, operano le normali regole di imputazione dei ricavi e del reddito minimo, fatta salva, naturalmente, la presenza di ulteriori situazioni da documentare attraverso ulteriore istanza.

Liquidazione volontaria

La liquidazione volontaria configura una situazione di non normale svolgimento dell'attività che, anteriormente alle modifiche recate alla normativa sulle società non operative dal D.L. n. 223/2006 (conv. nella L. n.

248/2006), consentiva l'esclusione automatica da questa disciplina e che ora deve, invece, passare al vaglio delle Direzioni Regionali delle Entrate.

Come rileva la circolare 2 febbraio 2007 n. 5 (§ 4.1), lo stato di liquidazione configura in via potenziale una situazione oggettiva che autorizza la presentazione dell'istanza, ma che non comporta l'automatica esclusione. Questa, al contrario, potrà essere fatta valere nel momento in cui il richiedente produca «ogni informazione idonea a dimostrare l'inequivocabile intenzione di portare a compimento la procedura».

Secondo l'Agenzia delle Entrate, costituiscono elementi di prova a tal fine, in primo luogo:

- l'inventario di liquidazione e il «conto della gestione» del periodo successivo all'ultimo rendiconto, per le società di persone;
- l'inventario di liquidazione, il conto della gestione nonché i bilanci intermedi dei periodi di liquidazione, per le società di capitali;
- il bilancio finale di liquidazione e il piano di riparto.

Dal punto di vista sostanziale, tuttavia, tale documentazione deve essere opportunamente integrata da ulteriori informazioni, quali:

- l'indicazione dell'andamento della liquidazione, con l'evidenziazione delle principali cessioni effettuate e delle eventuali difficoltà che si

frappongono alla chiusura della liquidazione stessa;

- eventuali contratti stipulati con agenzie immobiliari o altri intermediari per la cessione dei beni;
- eventuali contratti preliminari già siglati;
- l'utilizzo dei beni aziendali durante la liquidazione.

Società immobiliari

Per quanto riguarda le società immobiliari (o, in senso lato, le società che hanno in patrimonio immobili), le situazioni oggettive che potrebbero, se dimostrate, condurre alla disapplicazione della norma sono state individuate dalla circolare 2 febbraio 2007 n. 5 (§ 4.5), a titolo esemplificativo, nelle seguenti:

- presenza di soli immobili in corso di costruzione, non idonei a produrre ricavi;
- dimostrata impossibilità di praticare canoni di locazione sufficienti a pervenire al livello minimo di ricavi;
- dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- temporanea inagibilità dell'immobile.

Società holding

Per quanto riguarda le società holding (o, in senso lato, le società che hanno in patrimonio partecipazioni societarie), alcune situazioni oggettive per la disapplicazione della norma sono le seguenti (circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 febbraio 2007 n. 5, § 4.4):

- società partecipate con riserve di utili insufficienti, anche in caso di integrale distribuzione, a consentire il superamento del test di operatività;
- società partecipate obbligate ad utilizzare le riserve di utili pregresse per coprire le perdite;
- società partecipate impossibilitate a distribuire utili in quanto in fase di avvio dell'attività oppure operanti in settori in crisi;
- società partecipate «veicolo» appositamente costituite per l'acquisizione di altre società.

Tutela processuale

L'aspetto più controverso della circolare in commento attiene alla tutela giurisdizionale. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, infatti:

- una volta presentata l'istanza, deve ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l'operatività della società in sede contenziosa, mediante impugnazione dell'avviso di accertamento emesso a seguito del rigetto dell'istanza stessa;
- in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso sarebbe invece inammissibile;
- dovrebbe, parimenti, escludersi la possibilità di impugnare il provvedimento di diniego del Direttore Regionale.

Tale impostazione configge, tuttavia, con il dato testuale della norma e con l'orientamento della

giurisprudenza sulla materia. Infatti:

- l'interpello, in base al dato testuale del comma 4-*bis*, è una facoltà e non un obbligo;
- la giurisprudenza di legittimità ha espressamente considerato ammissibile l'impugnazione dei provvedimenti di diniego delle istanze presentate ai sensi dell'art. 37-*bis* comma 8 del D.P.R. n. 600/73.