

NOVITÀ IN MATERIA DI SOCIETÀ NON OPERATIVE (DL 223/2006)

1 PREMESSA

L'art. 35 co. 15 lett. a) e b) del DL 223/2006 modifica l'art. 30 della L. 724/94 in materia di società non operative.

Vengono, in particolare, riviste le percentuali per:

- la verifica della operatività (co. 1);
- la determinazione del reddito minimo (co. 3).

La lett. c) del co. 15 sostituisce, inoltre, il co. 4 dell'art. 30 confermando il divieto di rimborso del credito risultante dalla dichiarazione IVA e di compensazione al di fuori dell'ambito IVA, nonché limiti alla riportabilità delle eccedenze.

Da ultimo, viene prevista la possibilità di richiedere la disapplicazione del regime delle società di comodo in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario" che hanno reso impossibile il conseguimento:

- dei ricavi minimi e del reddito minimo;
- delle operazioni minime rilevanti ai fini IVA.

Decorrenza

Ai sensi dell'art. 35 co. 16 del DL 223/2006, la nuova versione della norma sulle società non operative si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DL 223/2006 (2006 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

2 PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

La norma sulle società di comodo 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.

Presupposto di applicazione della disciplina delle società di comodo per le società non residenti è la produzione in Italia di reddito d'impresa da parte di una stabile organizzazione appartenente alla società estera, a nulla rileva la circostanza che la società estera sia o meno una società di capitali (Assonime, circ. n. 53/95).

Esclusioni

Sono espressamente escluse 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 di imposta;
- le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- le società e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società con un numero di soci non inferiore a 100.

È stata, invece, eliminata la causa di esclusione prima prevista per i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.

Come si vedrà nel prosieguo, è stata, invece, prevista la possibilità di chiedere la disapplicazione del regime in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario".

Soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività

La C.M. 26.2.97 n. 48/E aveva precisato che si considera "periodo di normale svolgimento dell'attività quello in cui è stata svolta l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale"; non

potrebbe, invece, considerarsi periodo di normale svolgimento dell'attività:

- quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria o l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa o fallimento;
- quelli successivi al primo periodo d'imposta, qualora la società non abbia ancora avviato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale; ad esempio:
 - si è protratta la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 - non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le autorizzazioni siano state tempestivamente richieste;
 - viene svolta esclusivamente attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva, a condizione che l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi con conseguente realizzazione di proventi.

Sempre secondo la stessa circolare, dovevano considerarsi periodi di normale svolgimento dell'attività:

- il periodo che precede quello in cui ha avuto inizio la liquidazione, anche se di durata inferiore a quella ordinaria;
- il periodo di durata inferiore a quello stabilito nell'atto costitutivo, per effetto di trasformazione, fusione, scissione;
- il periodo in cui l'impresa ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda posseduta.

Soggetti per i quali è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali

Per quanto riguarda i soggetti per i quali è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, la C.M. 48/E/97 ha chiarito che devono essere considerate escluse dalla disciplina sulle società di comodo:

- le società finanziarie di primo livello di cui all'art. 106 del DLgs. 385/93 (TULB), per le quali

vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco tenuto dal Ministro del Tesoro;

- i CAAF;
- le società sportive che devono stipulare contratti con atleti professionisti, per le quali vige l'obbligo di costituirsi in forma di spa o di srl ex art. 10 della L. 91/81;
- le società per azioni costituite da enti locali territoriali, ai sensi dell'art. 22 della L. 142/90 e dell'art. 12 co. 1 della L. 498/92.

Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta

La C.M. 48/E/97 precisa che "il primo periodo d'imposta è quello di inizio dell'attività, coincidente con l'apertura della partita IVA, a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva".

Altri soggetti esclusi

Non sono inoltre compresi, tra i soggetti destinatari del provvedimento (cfr. C.M. 48/E/97):

- le società cooperative;
- le società consortili
- le società di mutua assicurazione;
- gli enti commerciali e non commerciali residenti;
- le società e gli enti di ogni tipo non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

3 PRESUNZIONE DI NON OPERATIVITÀ - CALCOLO DEI RICAVI MINIMI

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%** (prima 1%) al valore delle azioni e quote, comprese quelle immobilizzate ed esenti, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento;
- il **6%** (prima 4%) al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (art. 8-bis co. 1 lett. a) DPR 633/72), anche in locazione finanziaria;

- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Confronto tra ricavi "effettivi" e ricavi "minimi convenzionali"

Ai fini della individuazione delle società "non operative", i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Di conseguenza, occorrerà raffrontare la media triennale dei ricavi e proventi risultanti dal conto economico con i ricavi "convenzionali" ottenuti applicando le percentuali del 2%, 6% e 15% alla media dei valori del triennio dei beni e delle immobilizzazioni di cui sopra.

Partecipazioni "esenti", dividendi e plusvalenze

Con la circolare 13.2.2006 n. 6 (§ 7.8), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che devono essere computate, tra le attività che rilevano ai fini della determinazione dei ricavi minimi, anche le partecipazioni che originano dalla relativa cessione plusvalenze (parzialmente) esenti a norma dell'art. 87 del TUIR.

Ai fini della disciplina delle società non operative, il costo di iscrizione in bilancio di tali partecipazioni deve, quindi, essere moltiplicato per il 2%.

Allo stesso modo, ai fini del confronto tra ricavi minimi e ricavi effettivi, tra i secondi devono essere computati:

- i dividendi (esclusi dal reddito nella misura del 95%, se percepiti da soggetti IRES);
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (esenti nella misura del 91%, nell'attuale disciplina).

Entrambi gli importi devono essere assunti per l'intero ammontare, e non per il 5% o il 9% fiscalmente rilevante.

4 DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO

Il reddito della società non operativa si presume non inferiore all'ammontare della somma degli importi

derivanti dall'applicazione delle seguenti percentuali:

- **1,5%** (prima 0,75%) sul valore dei titoli e quote di cui all'art. 85 co. 1 lett. c) del TUIR, aumentato del valore dei crediti;
- **4,75%** (prima 3%) sul valore dei beni immobili che costituiscono immobilizzazioni;
- **12%** sul valore delle altre immobilizzazioni.

Base di calcolo del reddito presunto

Le percentuali sopra riportate devono essere applicate al valore dei beni posseduti nell'esercizio e non al valore medio delle immobilizzazioni nel triennio, così come effettuato ai fini della individuazione della non operatività della società. La norma fa, infatti, riferimento "ai valori dei beni posseduti nell'esercizio".

I valori dei beni e delle immobilizzazioni devono essere determinati - come precisato dalla C.M. 48/E/97 - tenendo conto dell'investimento medio realizzato dalla società nel corso dell'esercizio; a tal fine, occorre tenere conto del numero dei giorni di mantenimento nella società di ogni singolo bene.

5 DIVIETO DI COMPENSAZIONE E LIMITI AL RIMBORSO DEL CREDITO IVA

Il nuovo co. 4 dell'art. 30 della L. 724/94 - come sostituito dall'art. 35 co. 15 lett. c) del DL 223/2006 - conferma che l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA:

- non è ammessa a rimborso;
- non può costituire oggetto di compensazione nel mod. F24 al di fuori dell'ambito IVA né può essere ceduta a terzi.

L'ultimo periodo del nuovo co. 4 limita, infine, la riportabilità delle eccedenze IVA qualora per tre periodi d'imposta successivi la società o l'ente non operativo effettui operazioni rilevanti ai fini IVA inferiori all'importo dei ricavi minimi di cui al co. 1.

In merito al divieto di rimborso, si richiama la sentenza della Corte di Cassazione 17.6.2005 n. 13079 che ha evidenziato come alle società di comodo sia preclusa la rimborsabilità dell'eccedenza detraibile d'imposta emergente dalla dichiarazione IVA annuale non soltanto per la parte relativa alle operazioni compiute nell'anno in cui la società era "non operativa", ma anche per la quota-parte dell'eccedenza di credito IVA riferibile alle operazioni effettuate anteriormente a tale anno, riportata "a nuovo", ossia in detrazione, nell'annualità successiva, in conformità all'art. 30 co. 2 del DPR 633/72.

6 DISAPPLICAZIONE DEL REGIME DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Il nuovo co. 4-bis dell'art. 30 della L. 724/94 prevede la possibilità di richiedere la disapplicazione ai sensi dell'art. 37-bis co. 8 del DPR 600/73 del regime delle società di comodo in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario" che hanno reso impossibile il conseguimento:

- dei ricavi minimi e del reddito minimo;
- delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

Requisiti della prova contraria

La prova contraria dovrebbe trovare sostegno in situazioni:

- esterne all'azienda (oggettive);
- eccezionali (di carattere straordinario);
- idonee a rendere impossibile il conseguimento della soglia minima di ricavi, proventi e incrementi di rimanenze.

Sul punto, la C.M. 48/E/97 ha, infatti, precisato che la prova contraria "può essere fornita ogni qualvolta si verificano situazioni di carattere straordinario da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive".

In pratica, come chiarito dalla C.M. 48/E/97, costituisce valida prova contraria, ad esempio:

- una crisi di settore che assume carattere straordinario;

- un furto che abbia inciso in misura rilevante sull'entità delle rimanenze o sui ricavi, tale da impedire il raggiungimento della soglia minima di ricavi, proventi ed incrementi di rimanenze;
- per una società finanziaria, la mancata distribuzione di dividendi da società controllate interessate, ad esempio, da crisi di settore.

La R.M. 4.7.97 n. 154/E ha, inoltre, precisato che costituisce valida prova contraria la circostanza che:

- sia stata svolta un'attività prodromica alla realizzazione di un prodotto;
- siano stati sostenuti *"notevoli investimenti produttivi, sproporzionati rispetto alla fase iniziale dell'attività dell'impresa"*, anche a causa dell'inagibilità delle infrastrutture per il mancato collaudo di alcune opere da parte delle competenti autorità.

Valente Associati
Studio Legale Tributario
GEB Partners
Via Crocefisso, 5
Milano
+39 02 8542131

Corso Vinzaglio, 35
Torino
+39 011 5628970