

Circolare n. 5 /2007

Legge Finanziaria 2007/3: Società non operative

Premessa

Con la presente circolare si continua l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 avente ad oggetto "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (di seguito Finanziaria), pubblicata in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 299.

In questa sede verranno analizzate le norme relative alla disciplina delle società di comodo, anche alla luce delle circolari dell' Agenzia delle entrate n. 5 e n. 11, rispettivamente del 2 e del 16 febbraio 2007 e della nostra circolare n.10 del 5 ottobre 2006 cui si rimanda per ulteriori chiarimenti.

1. Brevi cenni normativi

La disciplina sulle società non operative è stata introdotta nell'ordinamento italiano dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n.724 il quale prevede:

- la fissazione di parametri, ottenuti attraverso l'applicazione di determinate percentuali a specifici elementi patrimoniali, capaci di identificare un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati;
- l'utilizzo di coefficienti, in caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo.

Tale normativa è già stata oggetto di un primo intervento lo scorso 4 luglio 2006 ad opera del Decreto Legge n. 223¹ con il quale:

- sono state elevate le percentuali di ricavo/reddito minimo da applicare agli elementi patrimoniali;
- è stata prevista la possibilità di presentare un interpello per la disapplicazione della normativa;

¹ Si rimanda alla nostra circolare n.10 del 5 ottobre 2006 per specifici riferimenti.

- sono state introdotte limitazioni nell'utilizzo del credito Iva.

I commi da 109 a 118 della Finanziaria hanno introdotto ulteriori modifiche alla disciplina delle società non operativa consistenti nella:

- riduzione delle percentuali da applicare ad alcune categorie di immobili, inserite negli elementi patrimoniali;
- introduzione di ulteriori categorie all'interno della base imponibile per la determinazione dei coefficienti;
- l'abolizione della prova contraria.

Le disposizioni introdotte dal citato Decreto Legge e dalla Finanziaria in materia di società di non operative hanno effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006².

2. Soggetti interessati

I soggetti attratti dalla citata disciplina sono:

- 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;
- società ed enti non residenti, con stabile organizzazione in Italia.

Si precisa che sono, altresì, attratti dalla disciplina i soggetti che si trovano nei periodi di imposta successivi:

- alla messa in liquidazione ordinaria;
- all'inizio delle procedure di liquidazioni coatta amministrativa o fallimento;
- al primo periodo di imposta, qualora la società non abbia ancora avviato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale.

² Data di entrata in vigore del Decreto Legge n. 223 del 2006.

Infine, sono previste agevolazioni in caso di scioglimento o trasformazione del soggetto non operativo in società semplice.

3. Soggetti esclusi

Risultano esclusi dalla disciplina:

- soggetti ai quali, “per la particolare attività svolta”, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali (ad esempio, società finanziarie di cui all’art. 106 del D.Lgs del 1° settembre 1993 n. 385);
- soggetti che si trovano nel primo periodo d’imposta;
- società in amministrazione controllata o straordinaria;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- centri autorizzati di assistenza alle imprese ed ai lavoratori dipendenti e pensionati di cui all’art. 78 della legge n. 413 del 30 dicembre 1991;
- società per azioni costituite da enti locali territoriali di cui all’art.22 della legge 8 giugno 1990 n.142 e dall’articolo 12, comma 1 della legge 23 dicembre 1992 n.488;
- società ed enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani;
- società cooperative, consorzi, società consortili, anche costituiti sotto forma di società di capitali, società di mutua assicurazione;
- società con numero di soci non inferiore a cento;
- enti e società controllate da altri enti o società con titoli negoziati nei mercati regolamentati;
- enti e società controllanti altri enti o società con titoli negoziati nei mercati regolamentati.

4. Verifica dell’operatività

Ai fini della determinazione del carattere di operatività, una società viene considerata "di comodo" qualora l’ammontare complessivo dei ricavi, dei proventi³ (esclusi quelli straordinari)

³ Per quanto riguarda i ricavi bisogna fare riferimento alle voci da A1) ad A5) dello schema del conto economico previsto dall’articolo 2425 del codice civile, e cioè ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi alla gestione caratteristica dell’impresa più altri ricavi e proventi non aventi natura straordinaria.

e degli incrementi delle rimanenze⁴, sia inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione delle seguenti percentuali:

- **2 per cento** alle partecipazioni, alle quote societarie, alle obbligazioni e ai crediti⁵ di natura finanziaria anche se contenuti nelle immobilizzazioni finanziarie;
- **1 per cento** alle partecipazioni, alle quote societarie, alle obbligazioni ed ai crediti di natura finanziaria, anche se costituenti immobilizzazioni finanziarie, detenuti in società situate in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti⁶.

Si considerano, ai fini del calcolo dell'operatività, sia le partecipazioni immobilizzate che quelle iscritte nell'attivo circolante, con eccezione delle azioni proprie.

Rientrano nel computo, anche le partecipazioni afferenti al regime di "*participation exemption*" (PEX) previsto dall'art. 87 del TUIR.

Riguardo ai crediti, vanno considerati solo quelli capaci di generare reddito. Quindi non rientrano nel computo i crediti commerciali né i depositi bancari, che sono considerati disponibilità liquide;

- **6 per cento** alle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972;
- **5 per cento** agli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- **4 per cento** agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nel corso degli ultimi due esercizi.

Per i beni immobili, occorre fare riferimento e terreni e fabbricati⁷, mentre relativamente alle navi, restano soggette quelle destinate all'esercizio di attività commerciali, di pesca, di salvataggio e di assistenza in mare ovvero alla demolizione.

Si sottolinea che, per gli immobili detenuti in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti, non sono previste aliquote ridotte.

Il valore cui far riferimento per il calcolo dell'operatività relativamente alle immobilizzazioni è il costo del bene assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte.

Nel caso di fabbricati, ai fini del calcolo non rileva l'eventuale indeducibilità delle quote di ammortamento relative all'area su cui insiste lo stesso⁸.

⁴ Per gli incrementi delle rimanenze si fa riferimento alle voci A2) +/- A/3) +/- B11).

⁵ Così come indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) d) ed e) del DPR 917/1986, ed indicati in bilancio dalle voci C III 1) e 3), B III 1) 2) 3) 4) e 5).

⁶ Agevolazione introdotta dal comma 326 dall'articolo unico della Finanziaria.

⁷ Indicate in bilancio dalle B II,1) e B II 4).

Tra i beni sensibili rientrano anche quelli acquistati in locazione finanziaria⁹.

Con la risoluzione ministeriale n. 94 del 25 luglio 2005 è stato chiarito che ai fini del calcolo del valore complessivo delle immobilizzazioni non rientrano gli immobili il cui usufrutto sia stato ceduto a terzi. Quindi i beni in nuda proprietà sono esclusi dal calcolo dell'operatività;

- **15 per cento** al valore delle altre immobilizzazioni¹⁰ diverse dalle partecipazioni e dai beni immobili, come impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali e altre immobilizzazioni al di fuori delle navi.

Anche i beni classificabili in questa categoria devono essere assunti al lordo delle quote di ammortamento già dedotte, proprio come avviene per i fabbricati;

- § **10 per cento** a tutte le altre immobilizzazioni diverse dalle partecipazioni e dai beni immobili, detenuti in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti.

Ai fini del calcolo dell'operatività, i ricavi ed i proventi, nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti, anche qualora i precedenti esercizi siano interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

Tabella 1: coefficienti di calcolo per la determinazione dell'operatività

Descrizione	Aliquota di riferimento
Partecipazioni e crediti	2%
Partecipazioni e crediti detenuti in comuni con meno di 1.000 abitanti	1%
Immobili	6%
Immobili categoria A/10	5%
Immobili ad uso abitativo acquistati o rivalutati negli ultimi 2 anni	4%
Altre immobilizzazioni	15%
Altre immobilizzazioni detenute in comuni con meno di 1.000 abitanti	10%

⁸ Si rimanda alla nostra Circolare n.2 del 12 febbraio 2007 per ulteriori approfondimenti.

⁹ Per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

¹⁰ Indicate in bilancio dalle voci B II 2), B II 3) e B II 4).

Proponiamo un esempio numerico a titolo di esemplificazione:

Tabella 2: esempio: calcolo dei valori medi

Descrizione	2004	2005	2006	Media
Partecipazioni e crediti	€ 200.000,00	€ 210.000,00	€ 205.000,00	€ 205.000,00
Beni immobili	€ 500.000,00	€ 550.000,00	€ 550.000,00	€ 533.333,33
Immobili immobili categoria A/10	€ 1.000.000,00	€ 1.500.000,00	€ 1.400.000,00	€ 1.300.000,00
Immobili ad uso abitativo acquistati o rivalutati negli ultimi 2 anni	€ 3.000.000,00	€ 2.000.000,00	€ 250.000,00	€ 1.750.000,00
Altre immobilizzazioni	€ 650.000,00	€ 800.000,00	€ 700.000,00	€ 716.666,67

Tabella 3: calcolo dell'ammontare dei ricavi presunti

Descrizione	Media	Coefficiente	Ammontare ricavi presunti
Partecipazioni e crediti	€ 205.000,00	2%	€ 4.100,00
Immobili	€ 533.333,33	6%	€ 32.000,00
Immobili categoria A/10	€ 1.300.000,00	5%	€ 65.000,00
Immobili ad uso abitativo acquistati o rivalutati negli ultimi 2 anni	€ 1.750.000,00	4%	€ 70.000,00
Altre immobilizzazioni	€ 716.666,67	15%	€ 107.500,00
Totale	€ 4.505.000,00		€ 278.600,00

Qualora l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) risulti inferiore rispetto all'ammontare dei ricavi presunti calcolati

secondo la suddetta modalità, la società viene considerata "di comodo".

5. Individuazione del reddito minimo

Accertata la non operatività della società in oggetto, si procede all'individuazione dell'ammontare reddituale al quale tale essa dovrà adeguarsi.

La determinazione di tale importo, avviene applicando determinati coefficienti di calcolo alle citate categorie di beni aziendali:

- Ü **1.5 per cento** alle partecipazioni e ai crediti così come indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986;
- Ü **4.75 per cento** alle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972;
- Ü **3 per cento** alle immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa, acquistati o rivalutati entro gli ultimi due anni;
- Ü **12 per cento** al valore delle altre immobilizzazioni.

Diversamente a quanto avviene per il calcolo dell'operatività, dove il valore di riferimento è quello medio dell'ultimo triennio, nel calcolo del reddito minimo imponibile, rilevano solo i valori iscritti in bilancio nell'ultimo anno.

La seguente tabella sintetizza gli indici di riferimento da adottare per il calcolo del minimo imponibile :

Tabella 4: coefficienti di riferimento per il calcolo della redditività minima

Descrizione	Aliquota di riferimento
Partecipazioni e crediti	1,50%
Beni immobili	4,75%
Immobili ad uso abitativo acquistati o rivalutati negli ultimi 2 anni	3,00%
Altre immobilizzazioni	12,00%

Riconsiderando il precedente esempio, andiamo ora a determinare il reddito minimo imponibile della società di cui sopra:

Tabella 5: esempio di determinazione del reddito minimo imponibile presunto

Descrizione	2006	Coefficiente di riferimento	Reddito minimo corrispondente
Partecipazioni e crediti	€ 205.000,00	1,50%	€ 3.075,00
Beni immobili	€ 1.950.000,00	4,75%	€ 92.625,00
Immobili ad uso abitativo acquistati o rivalutati negli ultimi 2 anni	€ 250.000,00	3%	€ 7.500,00
Altre immobilizzazioni	€ 700.000,00	12%	€ 84.000,00
Totale			€ 187.200,00

Il reddito ottenuto rappresenterà il reddito minimo imponibile (nel nostro esempio € 187.200,00), sul quale saranno determinate le imposte.

Ai fini Ires, qualora la società non operativa abbia conseguito un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto e abbia perdite fiscali di esercizi precedenti, queste ultime potranno essere portate in diminuzione del reddito imponibile, ma solo per l'importo eccedente il reddito minimo.

Riallacciandoci al nostro esempio, se una società di comodo abbia conseguito durante l'esercizio un reddito pari ad €190.000,00, potrà portare in deduzione le eventuali perdite fiscali di esercizi precedenti solo per la parte eccedente il minimo imponibile calcolato (€187.200,00), ovvero per un valore di €2.800,00 (€190.000,00 - €187.200,00).

È importante sottolineare che l'adeguamento al reddito minimo non fa venir meno la condizione di non operatività, con tutte le conseguenze che ne derivano.

6. Irap – Iva:

Per le società e gli enti non operativi, la Finanziaria introduce l'obbligo di assoggettamento del reddito minimo imponibile all'Imposta regionale per le attività produttive.

Ai fini Irap, il reddito minimo presunto calcolato secondo le modalità appena esposte, deve essere aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per i lavoratori dipendenti;
- dei compensi spettanti ai collaboratori ed ai lavoratori autonomi occasionali;
- degli interessi passivi.

Tale disposizione si applica a far data dal 1° gennaio 2007 pertanto per i contribuenti coincidenti con l'anno solare l'adeguamento dovrà avvenire nella dichiarazione Unico 2008.

In merito al trattamento IVA la Finanziaria 2007 non ha apportato modifiche alla già restrittiva disciplina introdotta, per le società di comodo, dal Decreto Legge 223/06.

Per le società e gli enti non operativi, infatti, il suddetto Decreto aggiunge all'impossibilità di richiedere a rimborso l'eccedenza IVA risultante dalla dichiarazione, anche l'impossibilità di utilizzarla mediante compensazione o cessione qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società non rispetti i parametri di operatività imposti dal comma 1, art. 30 della Legge 724/94.

Infine, per le società soggette agli studi di settore, il reddito minimo emerso dallo studio di settore può non coincidere con quello presunto.

In questo caso, si considera come reddito minimo imponibile, il maggiore dei due calcolati, come evidenzia la tabella sottostante:

Tabella 6: confronto tra studio di settore e reddito minimo imponibile presunto

Reddito minimo emerso dagli studi di settore	>	Reddito minimo presunto	→	Il reddito minimo imponibile da dichiarare ai fini delle imposte è quello emerso dagli studi di settore
Reddito minimo emerso dagli studi di settore	<	Reddito minimo presunto	→	Il reddito minimo imponibile da dichiarare ai fini delle imposte è quello presunto

7. Esenzioni e diritto di interpello

La Finanziaria 2007 conferma la possibilità di richiedere la disapplicazione della disciplina

antielusiva, nelle ipotesi in cui il mancato conseguimento dei ricavi minimi sia imputabile a oggettive situazioni.

Si ricorda che prima dell'emanazione del Decreto Legge, ai soggetti che non risultavano operativi, era concessa la possibilità di adeguarsi in sede di dichiarazione.

In mancanza di tale operazione l'Amministrazione Finanziaria avviava il procedimento di accertamento ex 41 bis DPR 600/1973 (accertamento induttivo), previa richiesta di notizie e chiarimenti al soggetto interessato, in merito al mancato adeguamento al reddito minimo previsto.

La prova contraria era a carico del contribuente, il quale doveva dimostrare le ragioni dell'inoperatività ossia le circostanze per le quali la società non aveva potuto conseguire i ricavi pari al minimo presunto.

Il Decreto Legge aveva affiancato alla prova contraria una nuova procedura di esonero concedendo, la possibilità di presentare apposita preventiva istanza di interpello secondo le disposizioni previste dall'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600¹¹, per evitare l'applicazione del restrittivo regime impositivo.

L'interpello disapplicativo per le società non operative poteva essere presentato soltanto in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario, che avevano reso impossibile il conseguimento dei proventi minimi¹².

Al Decreto Legge, la Finanziaria, aggiunge due rilevanti novità:

- 1) l'eliminazione delle parole “*salvo prova contraria*” originariamente contenute nella legge 724/94.

Tale inciso lasciava la possibilità alle società che non si erano adeguate ai valori minimi richiesti, di sottrarsi alla penalizzante normativa prevista, mediante presentazione di idonea e motivata prova contraria.

L'eliminazione della prova contraria trasforma la presunzione da “relativa” in “assoluta”. In altre parole, per far valere le proprie ragioni non resta che l'interpello preventivo disapplicativo.

¹¹ L'articolo 37-*bis*, comma 8, Dpr 600/73, dispone che il contribuente possa chiedere la disapplicazione di talune norme specifiche, che, per finalità antielusive, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario.

¹² Come indicato nella circolare ministeriale n.48 del 1997 costituivano, ad esempio, valida prova una crisi di settore che assuma carattere straordinario, un furto che avesse inciso in misura rilevante sull'entità delle rimanenze o, come disposto dalla risoluzione ministeriale del 4 luglio 1997 n.154, il sostenimento di notevoli investimenti produttivi sproporzionati rispetto alla fase iniziale dell'impresa.

Si evidenzia che la procedura di interpello, qualunque ne sia l'esito, è il presupposto essenziale per l'impugnazione dell'eventuale accertamento da parte degli uffici finanziari per il mancato adeguamento. In mancanza, il ricorso sarà dichiarato inammissibile;

- 2) l'eliminazione del concetto di *straordinarietà* associato alla circostanza che determina il mancato raggiungimento dei ricavi minimi.

Se prima dell'intervento della Finanziaria, la *straordinarietà* e l'*oggettività* delle situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, erano requisiti minimi necessariamente richiesti per la disapplicazione della disciplina antielusiva, a partire dal 1° gennaio 2007, permane solo il carattere dell'*oggettività*. Dunque, se da un lato, il diritto di interpello resta l'unica concreta possibilità di sottrarsi alle pesanti regole previste per le società di comodo, dall'altra, l'eliminazione del requisito di *straordinarietà*, rende più agevole tale percorso, spianando la strada verso l'accoglimento dell'istanza.

L'Amministrazione Finanziaria si è più volte pronunciata al fine di identificare quelli che potevano o meno configurarsi come casi di esenzione dalla disciplina prevista per le società di comodo e a tal proposito ha indicato come circostanze di inapplicabilità della disciplina prevista per le società di comodo:

- crisi del settore in cui opera la società;
- mancata distribuzione dei dividendi da parte di società controllate interessate da crisi di settore;
- furto che abbia inciso in misura rilevante sull'entità dei ricavi e delle rimanenze finali;
- periodi di non normale svolgimento dell'attività d'impresa (quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria o l'inizio della procedura di liquidazione coatta amministrativa o fallimento, o ancora, quello in cui viene disposto il sequestro conservativo delle quote sociali, quelli successivi al primo periodo d'imposta in cui la società non abbia ancora dato il via alla produzione ad esempio per il protrarsi delle attività di ricerca e sviluppo o per ritardi di consegna dagli impianti).

L'Amministrazione Finanziaria ha inoltre chiarito che non possono essere considerati periodi di non normale svolgimento dell'attività:

- quello antecedente la messa in liquidazione o il fallimento della società;

- o quello in cui la società ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda posseduta.

Inoltre, la circolare ministeriale n. 5/2007 pubblicata dall'Agenzia delle Entrate in data 2 febbraio 2007, ha dedicato particolare attenzione alle ipotesi di inapplicabilità della disciplina alle *holding* e alle *immobiliari*.

Nel caso delle holding, il superamento del "test di operatività" è subordinato alla distribuzione dei dividendi da parte delle partecipate, ed è necessario valutare se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca ragionevole ipotesi di disapplicazione della norma.

La circolare, presenta a titolo esemplificativo, specifiche situazioni che possono divenire validi motivi di esenzione.

In particolare, non sono soggette alla disciplina prevista per le società di comodo, le holding, le cui partecipate:

- § non abbiano distribuito dividendi per ragioni legate alla necessità di coprire con riserve di utili esistenti le perdite conseguite;
- § non possiedano riserve di utili sufficienti a consentire alla holding di superare il test di operatività, neanche caso di integrale distribuzione;
- § si trovino in una fase di avvio dell'attività;
- § operino in settori in crisi;
- § sono costituite come *Special Purpose Vehicle*, che dimostrino di dover necessariamente impiegare i proventi conseguiti, per il rimborso dei debiti contratti per l'acquisto della società obiettivo.

Anche per le società immobiliari, la circolare prospetta diversi scenari che consentono l'esenzione dalla normativa delle società di comodo qualora:

- Ù l'immobiliare abbia iscritte in bilancio solo immobilizzazioni in corso¹³;
- Ù l'immobiliare sia impossibilitata a praticare canoni sufficienti per superare il test di operatività;
- Ù l'immobiliare dimostri l'impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- Ù gli immobili di proprietà siano temporaneamente inagibili.

L'esonero, tuttavia, è subordinato alla presentazione all'Agenzia delle Entrate dell'istanza

¹³ La circolare n. 48 del 26 febbraio 1997 precisa che ai fini del calcolo dell'operatività non vanno considerate le immobilizzazioni in corso, né quelle materiali né quelle immateriali, in quanto non idonee a generare reddito.

preventiva di interpello in cui il soggetto interessato deve dimostrare la sussistenza dei requisiti per la disapplicazione.

8. Modalità di presentazione dell'istanza di interpello

L'istanza di interpello, contenente i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e la relativa sottoscrizione, dovrà essere presentata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente (in ragione del domicilio fiscale del contribuente).

Nell'istanza dovrà essere compiutamente descritta la fattispecie concreta per la quale si ritiene inapplicabile la normativa prevista per le società di comodo.

L'ufficio competente dovrà trasmettere entro 30 giorni dalla data di presentazione dell'istanza (ovvero dalla data in cui l'amministrazione riceve documenti integrativi richiesti al contribuente ovvero dalla data in cui avviene l'apposizione della sottoscrizione originariamente mancante) la domanda di interpello al Direttore regionale, il quale si riserva di dare risposta motivata entro un tempo perentorio di 90 giorni.

Non esiste un termine perentorio entro il quale presentare domanda di interpello, ma, come precisato dalla circolare ministeriale 5/2006 "è da ritenere che presso il competente ufficio, la relativa istanza debba essere presentata in tempo utile perchè possa ottenersi risposta prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi".

Si sottolinea che l'istanza indirizzata al Direttore regionale per la disapplicazione di norme antielusive prevista all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non va confusa con l'interpello "ordinario o generalizzato". In entrambi i casi, infatti, l'istanza può avere come esito una risposta positiva o di rigetto, ma mentre nell'interpello ordinario è contemplata anche l'ipotesi di un eventuale silenzio-assenso, nel caso dell'interpello preventivo non viene prospettata una simile eventualità. Questo significa che qualora il contribuente non riceva dalla Direzione regionale alcun responso, non sarà legittimato a disapplicare in modo autonomo la disciplina prevista per le società non operative.

9. Agevolazioni in caso di scioglimento o trasformazione in società semplice

Benché le disposizioni introdotte dalla Finanziaria 2007 in materia di tassazione penalizzino le società di comodo molto più che in passato, le agevolazioni previste nell'ipotesi di scioglimento anticipato o trasformazione in società semplice, si presentano come “una via di fuga”.

Tali agevolazioni sono riconosciute solo in presenza di determinate circostanze che riguardano sia i termini entro i quali deliberare lo scioglimento (o la trasformazione), sia la trasparenza dell'assetto societario.

Possono beneficiare delle citate agevolazioni le società per le quali sussistono contemporaneamente le seguenti tre condizioni:

1. per il periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 la società non sia stata operativa;
2. tutti i soci siano persone fisiche;
3. la compagine sociale non abbia subito variazioni successivamente al 31 dicembre 2006 o che tali variazioni siano intervenute entro il 31 gennaio 2007, in forza di un trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2006.

Numerosi sono i vantaggi fiscali previsti per le società non operative che decidano di sciogliersi. Il primo di essi è l'opportunità di sottrarsi alla disciplina delle società di comodo limitatamente al periodo d'imposta 2006, in altre parole, la possibilità di essere assoggettate alla normale tassazione nonostante l'assenza dei requisiti minimi di operatività.

Inoltre è introdotta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap fissata al 25 per cento, da applicare in ipotesi di liquidazione, ai redditi prodotti nel periodo compreso tra l'inizio ed il termine della messa in liquidazione.

In caso di trasformazione in società semplice, la base imponibile è calcolata, invece, sulla differenza tra il valore normale¹⁴ dei beni posseduti al momento dell'atto di trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Alla stessa imposta sostitutiva del 25 per cento, sono assoggettati anche i fondi in sospensione d'imposta, mentre per i saldi attivi di rivalutazione, l'imposta è fissata nella misura del 10 per cento.

Tuttavia, in deroga all'art.183, comma 3 del Tuir, non sono ammesse a deduzione del reddito, nel caso dell'adesione al sistema agevolato, le perdite degli anni precedenti.

Per beneficiare delle citate agevolazioni le società interessate devono:

¹⁴ Per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo, assunto al netto dell'IVA, mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i medesimi beni e servizi sono stati commercializzati (art.9 TUIR).

- deliberare lo scioglimento o la trasformazione in società semplici entro e non oltre il 31 maggio 2007;
- richiedere prima della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2006, l'applicazione del regime agevolato¹⁵;
- richiedere la cancellazione dal Registro delle Imprese entro un anno dalla delibera di scioglimento (ovvero di trasformazione).

Infine, qualora si proceda con un'assegnazione di beni immobili ai soci, l'imposta di registro si riduce all'**1 per cento**, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono fissate ognuna ad euro 168.

La Finanziaria 2007 incide anche sulla fiscalità dei soci, al fine di evitare una duplice tassazione dei beni oggetto di assegnazione, dapprima sottoposti ad imposta sostitutiva e poi nuovamente tassati sotto forma di dividendi da partecipazione.

La norma prevede che gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva, al netto dell'imposta stessa, vadano a decurtare il valore del bene assegnato.

Il seguente esempio può meglio chiarire quanto appena esposto:

Tabella 7: tassazione dei soci

Descrizione	Calcolo	Importo
Valore normale del bene	dato	100
Valore fiscalmente riconosciuto	dato	40
Differenza tra valore normale e valore fiscalmente riconosciuto	100 - 40	60
Imposta sostitutiva	60 * 25%	15
Differenza al netto dell'imposta	60 - 15	45
Valore di assegnazione fiscalmente rilevante	100 - 45	55
Valore della partecipazione	dato	60
Importo da considerare dividendo	60 - 55	5

¹⁵ A pena di decadenza.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 9 marzo 2006

Dott. Elvio Biondi

Dott.ssa Francesca Sanseverino