

Circolare n. 10/2006

La manovra d'estate 3: società non operative e società esterovestite

Premessa

Dopo aver analizzato con le circolari n.7/2006 del 14 settembre 2006 e n.8/2006 del 25 settembre 2006 le innovazioni introdotte nel settore immobiliare e in ambito IVA dal Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006 (Decreto), ne continuiamo l'analisi relativamente alle nuove norme sulle società non operative e sulle società esterovestite.

La novella normativa è tutta indirizzata verso il recupero di materia imponibile, sia per finalità antievasive, che per ragioni di gettito.

1. Società non operative

1.1 Generalità

La normativa volta a disciplinare le società non operative è stata introdotta nell'ordinamento italiano con l'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n.724 con lo scopo di contrastare fenomeni di elusione ed evasione di imposta, sia ai fini IVA che ai fini di imposte dirette, determinatisi nel corso degli anni, attraverso la costituzione di società che, pur non svolgendo alcuna attività, generavano elevati crediti d'imposta da richiedere a rimborso.

Successivi interventi del legislatore sono stati volti essenzialmente:

- ad ampliare l'ambito soggettivo di applicazione includendo, oltre alle società di capitali, anche le società collettive e le società in accomandita semplice, inizialmente escluse;
- a variare le condizioni oggettive basate inizialmente su parametri in misura fissa e successivamente sull'ammontare delle componenti positive di reddito e sull'applicazione di determinate percentuali alle immobilizzazioni;
- a rideterminare il reddito minimo.

Sul presupposto di una inefficacia dello strumento, con il Decreto il legislatore è intervenuto modificando tre commi su quattro per rendere più penalizzante la disciplina.

1.2 Soggetti interessati

Dal punto di vista soggettivo, la normativa si rende applicabile alle società e gli enti che rivestono la natura giuridica di :

- 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.

1.3 Esimenti

Sono espressamente esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina:

- i soggetti ai quali, “per la particolare attività svolta”, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; trattasi, ad esempio, delle società finanziarie di cui all'art.106 del DLGS del 1° settembre 1993 n.385;
- i 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;
- le 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;
- i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta che, pur avendo aperto la partita IVA, non hanno iniziato l'attività produttiva per giustificate motivazioni;
- 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 numero di soci non inferiore a cento.

Con il Decreto non sono più esonerati dalla disciplina i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento delle attività.

La circolare ministeriale del 26 febbraio 1997 n. 48 ha precisato che si considera periodo di normale svolgimento dell'attività quello in cui è stata svolta l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale.

Alla luce di tale circolare non si considerano periodi normale di svolgimento dell'attività, e pertanto sono attratte dall'attuale normativa:

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

Inoltre, sempre secondo quanto previsto dalla citata circolare, continuano a considerarsi normali periodi di imposta dell'attività i periodi:

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

1.4 Determinazione dell'operatività

Ai fini della determinazione del carattere di operatività è necessario che l'ammontare dei ricavi, aumentato delle rimanenze e degli altri proventi, ad esclusione di quelli straordinari, in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti, sia superiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- 2 per cento alle partecipazioni e ai crediti così come indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986¹;
- 6 per cento delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972²;
- 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni³.

¹ Art.85, comma 1, lettera c) D.P.R. 917/1986: Sono considerati ricavi:

a) omissis;

b) omissis;

c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'articolo 44;

² Art.8-bis, comma 1, lettera a): Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50;

³ Le disposizioni vigenti prima dell'entrata in vigore del decreto prevedevano che le percentuali per considerare operative le citati società erano fissate nella misura dell' 1 per cento al valore delle partecipazioni e ai crediti così

Per quanto riguarda i ricavi bisogna fare riferimento alla somma degli importi risultanti dalle voci A1) e A5) dello schema del conto economico previsto dall'articolo 2425 del codice civile. La voce A1) comprende i ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi alla gestione caratteristica dell'impresa, mentre la voce A5) comprende gli altri ricavi e proventi non aventi natura straordinaria, che, a titolo esemplificativo, sono rappresentativi dei contributi in conto esercizio, delle plusvalenze derivanti dalla sostituzione dei beni strumentali impiegati nella gestione.

Per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio, gli elementi necessari per la verifica dell'operatività devono essere desunti dalle scritture contabili semplificate, previste dall'art.18 del DPR n. 600/1973 per le imprese minori.

Per la identificazione delle partecipazioni si deve fare riferimento, sia alle partecipazione iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, sia a quelle iscritte nell'attivo circolante (voci del bilancio B III,1; B, III, 3, , CIII, 1 ,2, 3, 4; C, III, 6), con eccezione delle azioni proprie in quanto non danno diritto all'utile, mentre per le società di persone le partecipazioni vanno considerate solo se costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto concerne i crediti bisogna considerare quelli di finanziamento, che hanno capacità di produrre reddito, pertanto non bisogna considerare i crediti di natura commerciale mentre devono ritenersi inclusi i finanziamenti soci infruttiferi e non.

Per i beni immobili, occorre fare riferimento alle immobilizzazioni materiali costituite da terreni e fabbricati (voci del bilancio BII,1; BII 4), mentre relativamente alle navi, restano soggette quelle destinate all'esercizio di attività commerciali, di pesca, di salvataggio e di assistenza in mare.

Tra i beni sensibili occorre includere anche i beni acquistati in locazione finanziaria, mentre restano esclusi quelli concessi in locazione, in comodato o presi a noleggio;

Per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, occorre fare riferimento agli impianti, macchinari e le attrezzature industriali e commerciali e altri beni escluse le navi (voci del bilancio B II, 2; B, II, 3 e B II, 4).

Una volta verificato, dall'applicazione dei parametri sulle immobilizzazioni, il carattere di non operatività della società, quest'ultima deve dichiarare una capacità reddituale minima pari alle sommatorie degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- 1,50 per cento alle partecipazioni e ai crediti;

come indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986, del 4 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni mobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972 del 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni.

- 4,75 per cento delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972;
- 12 per cento al valore delle altre immobilizzazioni.

Le percentuali relative alla determinazione del reddito minimo devono essere applicate al valore dei beni posseduti nell'esercizio e non al valore medio delle immobilizzazioni nel triennio, così come previsto per la individuazione dei requisiti della non operatività delle società

Qualora la società si ritrovasse con valori reddituali effettivi inferiori a quelli previsti per legge, e come sopra determinati, deve integrare il reddito ai valori minimali.

Di seguito si espone un esempio per rendere più chiaro il concetto:

Esempio

a) bisogna considerare i redditi conseguiti negli ultimi tre esercizi

| Tipologia di bene | Anno 2004 | Anno 2005 | Anno 2006 | Totale |
|--|-------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| Beni indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986; | 150.000,00 | 80.000,00 | 190.000,00 | 420.000,00 |
| Beni immobili e beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972; | 500.000,00 | 700.000,00 | 900.000,00 | 2.100.000,00 |
| Altre immobilizzazioni | 120.000,00 | 150.000,00 | 180.000,00 | 450.000,00 |
| Totale | 770.000,00 | 930.000,00 | 1.270.000,00 | 2.970.000,00 |

b) determinazione della media

| Tipologia di bene | Totale | Media triennale |
|--|---------------------|-------------------|
| Beni indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986; | 420.000,00 | 140.000,00 |
| Beni immobili e beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972; | 2.100.000,00 | 700.000,00 |
| Altre immobilizzazioni | 450.000,00 | 150.000,00 |
| Totale | 2.970.000,00 | 990.000,00 |

c) applicazione delle percentuali

| Tipologia di bene | Totale | Percentuali | Media triennale |
|--|-------------------|-------------|------------------|
| Beni indicati nell'articolo 85 comma 1 lettera c) del DPR 917/1986; | 140.000,00 | 2 | 2.800,00 |
| Beni immobili e dai beni indicati nell'art.8-bis comma 1, lettera a) del DPR 633/1972; | 700.000,00 | 6 | 42.000,00 |
| Altre immobilizzazioni | 150.000,00 | 15 | 22.500,00 |
| Totale | 990.000,00 | | 67.300,00 |

La media dei ricavi presunta, pari a 67.300,00, deve essere confrontata con l'ammontare dei ricavi, aumentato delle rimanenze e degli altri proventi conseguita nell'anno in oggetto e se il valore è inferiore ad euro 67.300,00 la società è considerata di comodo e deve determinare il reddito minimo da dichiarare applicando il maggior reddito tra quello effettivo e quello risultante dall'applicazione ai ricavi delle percentuali citate (1,5%, 4,75% e 12%).

1.5. Utilizzo dell'eccedenza IVA

Un'ulteriore novità introdotta dal nuovo comma 4 legge 23 dicembre 1994, n. 724 è rappresentata:

- dalla conferma della inutilizzabilità da parte delle società non operative dell'eccedenza del credito IVA risultante dalla dichiarazione presentata, che pertanto non può essere richiesta a rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ai sensi del DLGS 9 luglio 1997, n. 241 (effetto sterilizzazione);
- dalla non riportabilità dell'eccedenza del credito IVA, qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società non operativa non effettui alcuna operazione rilevante ai fini Iva⁴ (effetto annullamento).

1.6 Regole procedurali per l'accertamento

Prima del Decreto, ai soggetti che non risultavano, operativi era concessa la possibilità di adeguarsi in sede di dichiarazione e 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 modifica le procedure di esonero stabilendo che, al fine di scongiurare l'applicazione di tale regime di tassazione, è consentito alla società interessata di presentare apposita preventiva istanza di interpello secondo le disposizioni previste dall'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600⁵.

Attraverso la proposizione dell'interpello la società deve dimostrare che il carattere di non operatività è scaturita da oggettive situazioni di carattere straordinari.

L'Agenzia delle Entrate, accogliendo l'istanza, riconosce la presunzione legale di non operatività e il contribuente non deve essere assoggettato alla disciplina delle società di comodo.

L'interpello disapplicativo per le società non operative può essere presentato soltanto in

⁴ Prima della nuova normativa il divieto di richiedere a rimborso l'eccedenza IVA non impediva alle società non operative di riportarlo a nuovo nelle successive dichiarazioni e compensarli con eventuali debiti di imposta nelle annualità in cui la società cessa di essere operativa.

presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario, che hanno reso impossibile il conseguimento dei proventi minimi.

Come indicato nella circolare ministeriale n.48 del 1997 costituiscono, ad esempio, valida prova una crisi di settore che assuma carattere straordinario, un furto che abbia 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.

2. Società esterovestite

I commi 13 e 14 dell'articolo 35 del Decreto hanno aggiunto all'art. 73 del TUIR, i commi 5-bis e 5-ter che inaspriscono i requisiti per la presunzione di residenza in Italia delle società estere.

Prima dell'entrata in vigore della presente disposizione, secondo quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 73 del TUIR, una società era considerata residente in Italia quando per la maggior parte del periodo di imposta aveva stabilito nel territorio italiano:

- o la sede legale, ovvero;
- o la sede dell'amministrazione, ovvero;
- o il luogo in cui è effettivamente svolta l'attività.

Con il Decreto, si consente all'Amministrazione Finanziaria (salvo prova contraria), di presumere l'esistenza nel territorio dello stato italiano della sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti quando, alternativamente:

1. sono controllati, anche indirettamente, ai sensi del primo comma dell'articolo 2359 c.c.⁶, da soggetti residenti nel territorio italiano;

⁵ 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.

⁶ Art.2359 c.c Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

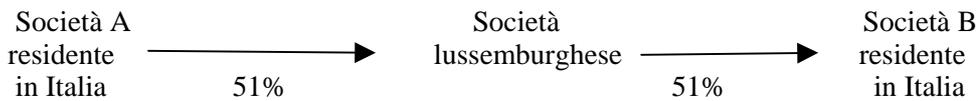
Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

2. sono amministrati da un consiglio di amministrazione o di altro organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio italiano.

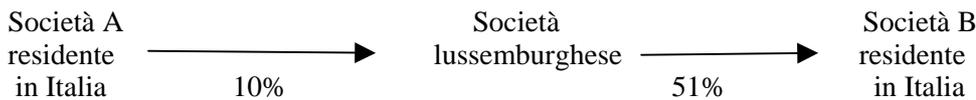
La sussistenza del rapporto di controllo deve essere valutato alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Pertanto la presunzione di residenza italiana della società estera viene meno, se le partecipazioni vengono vendute prima della chiusura dell'esercizio.

Esempi



In riferimento a quanto indicato al punto 1, in base alla nuova normativa, in virtù dei rapporti di controllo, si presume che la sede della società Lussemburghese sia in Italia e pertanto deve essere assoggettata a tassazione secondo la normativa italiana.



In riferimento a quanto indicato al punto 2, in base alla nuova normativa, non esiste rapporto di controllo e si presume che la sede della società Lussemburghese sia in Italia, se la maggioranza dei componenti del Consiglio di Amministrazione risieda in Italia, in tal caso essa deve essere assoggettata a tassazione secondo la normativa italiana.

Tale disposizione è stata introdotta prevalentemente per eliminare il tax dumping sulle plusvalenze derivanti dalla cessione delle società residenti, controllate da società estere (la cessione della società B).

La presunzione di residenza in Italia delle società estere che direttamente controllano una società italiana non è assoluta, pertanto i soggetti interessati, per evitare la tassazione in Italia, dovranno dimostrare che la società è effettivamente amministrata all'estero.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Ai fini dell'individuazione della residenza estera può accadere che, riprendendo gli esempi citati, essa possa essere attratta sia dalla normativa fiscale italiana che da quella lussemburghese.

Tale problema è risolto con l'applicazione dell'art.4 del modello di Convenzione dell'OCSE, in base al quale, se entrambi gli stati considerano residente una società in base alle proprie legislazioni, deve prevalere il criterio della sede dell'amministrazione.

Si segnala che le nuove disposizioni possono essere oggetto di censura da parte dell'UE per contrasto con le norme, tra l'altro, sulla libertà di stabilimento.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 5 ottobre 2006

Dr. Maurizio Moccaldi Ruggiero