

Circolare n. 6/2008

Legge Finanziaria anno 2008/6 Società di comodo

Premessa

Con la presente circolare si continua l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (di seguito "Finanziaria 2008"), in materia di Società di comodo.

1. Società di comodo

La disciplina sulle società non operative, introdotta nell'ordinamento italiano dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n.724, ha l'obiettivo di contrastare l'utilizzo delle forme societarie a fini elusivi.

Di fatto, si vuole sanzionare la "societarizzazione" dei redditi privati.

La struttura di base di tale normativa antielusiva prevede:

- la fissazione di parametri, da applicare a specifici elementi patrimoniali, al fine di identificare un ammontare minimo di ricavi, da confrontare con quelli effettivamente realizzati, che rappresenta la soglia di operatività;
- l'utilizzo di coefficienti, in caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo al quale adeguarsi ai fini delle imposte dirette¹.

La disciplina, già oggetto di un primo intervento con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha subito una ulteriore modifica ad opera della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria 2007) che ne ha inasprito gli effetti.

La Finanziaria 2008 interviene nel tentativo di allentare la morsa: oltre all'aumento delle cause di esclusione *ex lege*, affida all'Agenzia delle Entrate il compito di individuare altre cause di disapplicazione della normativa², eliminando così l'obbligo dell'invio dell'apposita istanza, adempimento che è di complessa gestione anche per l'Amministrazione finanziaria, per la mole di lavoro che determina.

¹ Per maggiori approfondimenti si rinvia alla Ns. Circolare Studio n. 5/2007.

² C.M. 9 del 14 febbraio 2008

Sono inoltre state apportate nuove modifiche ai coefficienti per il test di operatività (e per il conseguente calcolo del reddito minimo) e sono stati riaperti i termini per lo scioglimento agevolato (o la trasformazione in società semplice) delle società di comodo.

Gli interventi effettuati dalla Finanziaria 2008 hanno decorrenza a far data dal 1° gennaio 2008.

2. Ambito soggettivo

La disciplina delle società non operative trova applicazione nei confronti delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono, invece, escluse da tale disciplina le società espressamente previste dal comma 1 dell'art. 30. Il comma 128 dell'art. 1, della Finanziaria 2008 ha ristretto significativamente la platea di soggetti attratti nell'area operativa della disposizione, come nel seguito indicato.

Tabella 1: Soggetti esclusi dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo *Ante Finanziaria 2008*

<i>Ante Finanziaria 2008</i>
1) Soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
2) Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3) Società in amministrazione controllata o straordinaria;
4) Società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
5) Società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6) Società con un numero di soci non inferiore a 100.

Tabella 2: Soggetti esclusi dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo dopo l'intervento della Finanziaria 2008

<i>Post Finanziaria 2008</i>
1) Soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
2) Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3) Società in amministrazione controllata o straordinaria;
4) Società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
5) Società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6) Società con un numero di soci non inferiore a 50;
6-bis) Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
6-ter) Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
6-quater) Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
6-quinquies) Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
6-sexies) Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

La Risoluzione Ministeriale 16 novembre 2007, n. 331/E ha precisato al reddito della holding derivante da collegate estere in paradisi fiscali non si applica la normativa sulle società non operative (articolo 30, comma 4 bis, legge 724/1994). Questa, infatti, richiede un raffronto tra il reddito d'impresa determinato in via ordinaria e quello minimo presunto che, nella fattispecie, non è possibile. Diversamente, la disciplina è compatibile con quella delle cfc (articolo 167 del Tuir), dal momento che il reddito dell'impresa controllata residente nel Paese black list imputato alla holding residente è determinato secondo le regole ordinarie previste dal Tuir per il reddito d'impresa.

3. Verifica dell'operatività

Al fine di verificare che il livello dei ricavi di una società si attesti al di sopra della soglia minima per essere considerata operativa, è necessario confrontare i *Ricavi Effettivi Medi* conseguiti nel periodo d'imposta in esame e nei due precedenti, con i *Ricavi Figurativi Medi*³, ottenuti applicando determinate percentuali a talune categorie di beni di seguito evidenziati.

Tali percentuali, con l'intervento della Finanziaria 2008, sono state parzialmente "addolcite" come riportato nella tabella che segue.

Tabella 3: Raffronto fra coefficienti per la determinazione dei ricavi figurativi

	Titoli e assimilati⁴	Immobili⁵	Fabbricati A/10	Immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti	Altre immobilizzazioni⁶
Ante Finanziaria 2008	2% (1% *)	6%	5%	4%	15% (10% *)
Post Finanziaria 2008	2%	6% (1% *)	5% (1% *)	4% (1% *)	15%

* Beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti

Si ricorda che ai fini della determinazione del valore dei beni ai quali applicare i detti coefficienti, trova applicazione l'articolo 110, comma 1, del TUIR, secondo cui "il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte", indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.

³ Una società viene considerata "di comodo" quando la media dell'ammontare complessivo dei ricavi, dei proventi (esclusi quelli straordinari) e degli incrementi delle rimanenze (*Ricavi Effettivi Medi*) conseguiti nel periodo d'imposta in esame e nei due precedenti, sia inferiore alla medesima media triennale di determinati importi risultanti dall'applicazione di specifiche percentuali a taluni beni dell'impresa (*Ricavi Figurativi medi*).

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.

Quanto agli incrementi delle rimanenze si fa riferimento alle voci A2) +/- A/3) +/- B11).

⁴ Rientrano in tale categoria i beni indicati nell'art. 85, lett. c), d), e), del Tuir nonché le quote di società di persone ed i crediti.

⁵ Rilevano gli immobili detenuti sia a titolo di proprietà che in leasing finanziario, solo se non costituiscono beni merce.

⁶ Cespiti, tanto materiali quanto immateriali, al di fuori dei fabbricati, inclusi anche i costi pluriennali, le spese di impianto, pubblicità, le spese incrementative su beni di terzi, software in licenza d'uso, ecc.

Per i costi ad utilità pluriennale, come quelli di impianto e di ampliamento, avviamento, ecc. il valore da assumere è al netto delle quote di ammortamento.

Si ribadisce che non rilevano ai fini del calcolo le immobilizzazioni in corso e gli acconti ed il valore dei beni va assunto al netto delle plusvalenze iscritte.

Per i beni che hanno fruito di contributi in conto impianti, il valore da considerare è lo stesso che la società assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Nel caso di beni costituiti da azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni il costo si intende non comprensivo di maggiori o minori valori iscritti.

Per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma delle quote capitali relative ai canoni di locazione e il prezzo di riscatto.

4. Individuazione del reddito minimo

Qualora dal test di operatività, la società dovesse risultare di comodo, è necessario procedere all'individuazione dell'ammontare reddituale al quale tale essa dovrà adeguarsi ai fini delle imposte dirette.

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

Anche in questo caso, la Finanziaria 2008 ha ridotto alcune delle aliquote applicate per la determinazione del reddito minimo riferite ai beni immobili.

Tabella 4: Raffronto fra coefficienti per la determinazione della redditività

	Titoli e assimilati	Immobili	Fabbricati A/10	Immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti	Altre immobilizzazioni
Ante Finanziaria 2008	1,5%	4,75%	4,75%	3%	12%
Post Finanziaria 2008	1,5%	4,75% (0,9% *)	4% (0,9% *)	3% (0,9% *)	12%
* Beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti					

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.

Il reddito ottenuto rappresenterà il reddito minimo imponibile al quale la società dovrà adeguarsi e sul quale saranno determinate le imposte.

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

5. Esenzioni e diritto di interpello

Il D.L. 223/2006 ed il successivo intervento della L. 296/06 (Legge Finanziaria 2007) hanno introdotto l'onere per i contribuenti considerati non operativi di presentare un interpello al fine di dimostrare all'Amministrazione finanziaria l'esistenza di *oggettive condizioni* che abbiano impedito il raggiungimento della soglia minima di ricavi per poter disapplicare la normativa in oggetto.

La procedura di interpello, qualunque ne sia l'esito, rappresenta 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.

La Finanziaria 2008 apporta una sostanziale modifica alla disciplina in oggetto, conferendo al direttore dell'Agenzia delle Entrate la facoltà di poter definire alcune situazioni oggettive in presenza delle quali è possibile disapplicare le disposizioni relative al regime delle società di mero godimento senza presentare apposita istanza d'interpello.

Circa i termini di presentazione, si segnala che non esiste una data perentoria entro la 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", da intendersi circa 120 gg prima.

Si ricorda che "le società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza e che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi, sono esonerate dall'applicazione della normativa sulle società di comodo limitatamente alle predette circostanze oggettive" (C.M. n. 9/2008).

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

La Legge Finanziaria 2008 riconferma le disposizioni introdotte dalla Finanziaria 2007 in materia di scioglimento anticipato o trasformazione in società semplice, una sorta di “via di fuga” dalle pesanti restrizioni della normativa delle società di comodo.

Grazie alla riapertura dei termini, 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 31 dicembre 2007 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 2007 o che tali variazioni siano intervenute entro il 31 gennaio 2008, in forza di un trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2007.

I vantaggi fiscali previsti per le società non operative che decidano di sciogliersi derivano in primo luogo dall'inapplicabilità della disciplina delle società di comodo limitatamente al periodo d'imposta 2007.

Inoltre è prevista un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap fissata al 10 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 normale⁷ dei beni posseduti al momento dell'atto di trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Alla stessa imposta sostitutiva del 10 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 5 per cento.

Tuttavia, in deroga all'art.183, comma 3 del Tuir, non sono ammesse a deduzione del reddito, le perdite degli anni precedenti.

Per beneficiare delle citate agevolazioni le società interessate devono:

- deliberare lo scioglimento o la trasformazione in società semplici entro e non oltre il 31 maggio 2008;

⁷ 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).

- richiedere prima della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2007, l'applicazione del regime agevolato⁸;
- 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.

Sono state, infine, riconfermate le agevolazioni fiscali previste per i soci delle società oggetto di trasformazione o scioglimento anticipato, 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.

L'imposta sostitutiva pagata dalla società che si scioglie o si trasforma produce effetti anche in capo ai soci. In particolare:

- nel caso di liquidazione, "le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di (...) liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate". Il socio assegnatario realizza un reddito di capitale pari alla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, diminuito dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società, al netto dell'imposta sostitutiva stessa e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Ciò consente di evitare una doppia imposizione economica sulla plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- nel caso di trasformazione il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (plusvalenze emerse a seguito della trasformazione e riserve affrancate a pagamento).

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti

Napoli, 17 marzo 2008

Dott.ssa Francesca Sanseverino

⁸ A pena di decadenza.