

Ravenna, 12 febbraio 2010

Circolare n. 10/10

OGGETTO: Società di Comodo

La disciplina delle società non operative è regolata dall'art. 30, L. 23 dicembre 1994, n. 724, che ha subito diverse modifiche negli ultimi anni, da ultime quelle contenute nell'art. 1, commi 129 e 130, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008).

CAUSE DI ESCLUSIONE

La Finanziaria 2008 **non ha modificato** l'ambito di applicazione della normativa. **Le disposizioni continuano ad applicarsi a:**

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.
- holding estere per le quali vale la presunzione di residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 35, commi 13 e 14, del DL 223/06. Infatti, dal momento della fissazione della residenza fiscale in Italia, anche per questi soggetti vale l'applicazione della disciplina sulle società di comodo;

I soggetti esclusi risultano essere:

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

Di seguito si riepilogano le cause di esclusione in vigore ante Finanziaria 2008 e post Finanziaria 2008:

CAUSE DI ESCLUSIONE	
Ante Finanziaria 2008	
4 - società e gli enti quotati in mercati regolamentati italiani ed esteri; le società e gli enti che controllano società ed enti quotati; le società controllate, anche indirettamente, da società ed enti quotati.	
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 di imposta.	
3 - società in amministrazione controllata o straordinaria.	
5 - società esercenti pubblici servizi di trasporto.	
Cause introdotte dalla Finanziaria 2008	Decorrenza
6 - società con un numero di soci non inferiore a 50	2007
7 - società che nei due precedenti esercizi hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità	2007
8 - società assoggettate a procedure concorsuali	2007
9 - società con un valore della produzione superiore al totale dello Stato Patrimoniale	2007
10 - società partecipate da enti pubblici per almeno il 20%	2007
11 - società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore	2007
Cause introdotte dal Provvedimento n. 23681 del 14/02/2008	
99 - società in stato di liquidazione ordinaria che richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva.	Periodo di imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno, quello precedente e successivo
20 - società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria	periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime
30 - società sottoposte a sequestro penale o a confisca	Periodo di imposta in cui è nominato l'amministratore giudiziario e successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria
40 - società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato	Dal 2007, limitatamente a quegli immobili
50 - società che detengono partecipazioni in società non di comodo; società escluse dalla disciplina, anche a seguito di accoglimento dell'interpello; società collegate non residenti cui si applica l'art. 168 TUIR	Dal 2007, limitatamente a quelle partecipazioni
60/70 - società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo in relazione a un precedente periodo d'imposta	Dal 2007, limitatamente alle circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni.

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DELL'OPERATIVITÀ E DEL REDDITO MINIMO

Si riepilogano di seguito i coefficienti da applicare alle medie triennali degli aggregati patrimoniali, al fine del test di operatività.

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEI RICAVI MINIMI

	DAL 2008	BONUS MINI COMUNI DAL 2008
• Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett.c), d), e) TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone (anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti)	2%	
• Immobili (Terreni e Fabbricati) e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), DPR 633/1972 (anche in leasing)	6%	1% In Comuni con meno di 1.000 abitanti
• Immobili A/10 uso ufficio (anche in leasing)	5%	
• Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti (anche in leasing)	4%	
• Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	15%	

Con riferimento al valore su cui applicare le percentuali suddette per la verifica dell'operatività si precisa che, la rivalutazione fatta ai soli fini civilistici, ai sensi dell'Art. 15, commi da 16 a 23 del D.L. n. 185/2008, non determina implicazioni di carattere fiscale anche con riferimento alla disciplina delle società di comodo e a quella degli studi di settore. Se, infatti, non viene data rilevanza alla rivalutazione attraverso l'affrancamento oneroso, i maggiori valori non influenzano i parametri di calcolo del "test di operatività" né comportano alcuna modifica alle risultanze di Gerico.

Pertanto, **il maggiore valore attribuito agli immobili per effetto della rivalutazione civilistica non assume rilevanza ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società di comodo.**

Per i soggetti che, invece, decidono di rivalutare e di affrancare il maggiore valore mediante il versamento della relativa imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale della rivalutazione comporta conseguenze anche ai fini del calcolo del test di operatività e del reddito minimo. Si precisa che i maggiori valori si applicheranno dal momento in cui scatta il pieno riconoscimento fiscale della rivalutazione, ossia dal **quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.**

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEL REDDITO MINIMO DA DICHIARARE

I soggetti che dichiarano ricavi, incrementi delle rimanenze e altri proventi, esclusi quelli straordinari, **inferiori** ai ricavi minimi calcoli come sopra sono considerati "non operativi" e devono dichiarare il reddito minimo, determinato applicando agli aggregati dell'attivo patrimoniale le seguenti percentuali:

	DAL 2008	BONUS MINI COMUNI DAL 2008
• Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett.c), d), e) TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone (anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti)	1,5%	
• Immobili e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), DPR 633/1972 (anche in leasing)	4,75%	0,9% In Comuni con meno di 1.000 abitanti
• Immobili A/10 uso ufficio (anche in leasing)	4%	
• Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti (anche in leasing)	3%	
• Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	12%	

Diversamente da quanto avviene per il calcolo dei ricavi minimi, per la determinazione del reddito minimo vanno considerati solo gli elementi contabili dell'esercizio in corso e non anche quelli degli esercizi precedenti.

In allegato alla presente e-mail inviamo un prospetto di calcolo che deve essere compilato per verificare l'effettiva operatività della società. Nel caso in cui la società dovesse risultare non operativa, in base ai dati inseriti il prospetto calcola il reddito minimo da dichiarare.

I RIFLESSI IVA

Le conseguenze ai fini IVA della non operatività sono:

“Blocco” del credito IVA

Lo status di non operatività implica il "blocco" dell'eventuale credito IVA che risulta dalla dichiarazione annuale presentata dall'ente non operativo. Per "blocco" si intende che alla società non operativa viene consentito di fruire del proprio credito IVA annuale solo in compensazione "IVA da IVA", nell'ambito delle liquidazioni periodiche successive alla sua maturazione.

Alla società non operativa sono precluse, infatti, tutte le altre possibilità di utilizzazione del credito IVA annuale, ossia:

- la richiesta di rimborso all'Erario;
- l'utilizzo in compensazione con altri tributi e contributi, nell'ambito del modello di versamento F24;
- la cessione a terzi.

Il "blocco" riguarda l'intero ammontare del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale presentata da un ente non operativo, a prescindere, dunque, dal periodo nel corso del quale tale credito si è in concreto formato.

In pratica, se un soggetto "solare" risulta non operativo sul periodo di imposta 2009 (mentre nei precedenti periodi di imposta risultava operativo), il "blocco" riguarderà l'intero ammontare del credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale presentata per il 2009, anche se parte di tale credito si è formato nelle precedenti annualità in cui il soggetto risultava operativo.

“Decadenza” del credito IVA

Nel caso in cui lo status di non operatività di un soggetto persista per tre periodi di imposta consecutivi, il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

In altre parole, al persistere dello status di non operatività per tre periodi di imposta consecutivi, è prevista la definitiva “decadenza” del credito IVA, escludendo anche l'ultima possibilità di residuo utilizzo del medesimo.

L'effetto di decadenza del credito IVA si applica solo se si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- l'ente deve essere risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
- l'ente non deve aver effettuato, in alcuno dei tre periodi di imposta consecutivi di non operatività, un volume di affari rilevante ai fini IVA di importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al paragrafo precedente.

In pratica, se un soggetto risulta non operativo per tre periodi di imposta consecutivi, ma in almeno uno di questi realizza un volume di affari rilevante ai fini IVA superiore all'ammontare dei c.d. “componenti positivi minimi presuntivi”, calcolati ai fini del “test di non operatività”, viene scongiurato l'effetto di decadenza del credito IVA maturato fino alla data di chiusura del terzo periodo di imposta di consecutiva non operatività (resta invece applicabile il “blocco” del credito IVA).

PROCEDURA PER OTTENERE LA DISAPPLICAZIONE DELLA NORMATIVA

Con la presentazione dell'istanza di **interpello disapplicativo** al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente è possibile dimostrare le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi nonché del reddito minimo, al fine di richiedere, quindi, la disapplicazione della normativa in esame.

Una volta presentato l'interpello è necessario attendere una risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate per poter procedere alla disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

L'istanza di disapplicazione, pertanto, indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, deve essere spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Il Direttore regionale emanerà il provvedimento (di accoglimento o di rigetto) **entro 90 giorni** dalla data di presentazione dell'istanza presso l'ufficio. La Finanziaria 2008, in ottica di economicità e speditezza del provvedimento, ha previsto la possibilità di comunicare l'esito del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nelle seguenti forme:

- servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- fax;
- posta elettronica.

Considerato il carattere preventivo dell'interpello rispetto alla presentazione della dichiarazione, è da ritenere che presso il competente ufficio la relativa istanza debba essere presentata in tempo utile perché possa ottenersi risposta prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Le società che non si trovano in una delle cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative sopra esposte, dovranno quindi presentare istanza di interpello disapplicativo entro il **18 marzo 2010**, in modo da avere la risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate entro il 16 giugno 2010, primo appuntamento per il pagamento delle imposte sui redditi.

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.