

Circolare del 14/02/2008 n. 9 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Disciplina sulle società non operative - Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008)

Sintesi: Modifiche apportate alla disciplina delle società non operative dalla legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 24/12/2007).

Testo:

INDICE

- 1 PREMESSA
- 2 le nuove cause di esclusione
 - 2.1 Società' con un numero di soci non inferiore a 50
 - 2.2 Società' che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità'
 - 2.3 Società' in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo
 - 2.4 Società' che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale
 - 2.5 Società' partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale
 - 2.6 Società' che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore
- 3 Test di operatività - Beni situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti
- 4 Determinazione del reddito imponibile minimo
- 5 LE nuove modalità' di comunicazione del provvedimento di disapplicazione
- 6 Il provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate che individua le "situazioni oggettive" per la disapplicazione automatica
- 7 SCIOGLIMENTO E TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETÀ' NON OPERATIVE

1 PREMESSA

Le società' di comodo sono disciplinate dall'articolo 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (di seguito, articolo 30).

Tale disciplina è stata, nel corso degli anni, modificata in particolare ad opera:

- . dell'articolo 27 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85);
- . dell'articolo 2 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437 (convertito con modificazioni dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556);
- . dell'articolo 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- . dell'articolo 35, commi 15 e 16 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248);
- . dall'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, legge finanziaria 2007);
- . dall'articolo 1, commi 128 e 129 della legge 24 dicembre 2007 (di seguito, legge finanziaria 2008).

Le innovazioni apportate dall'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 e i correttivi introdotti dalla legge finanziaria 2007 sono stati commentati dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 le cui indicazioni sono tuttora attuali per le parti non innovate dalla legge finanziaria 2008.

Le modifiche apportate da ultimo dall'articolo 1, commi 128 e 129, della legge finanziaria 2008 hanno riguardato:

- . la disciplina delle cause di esclusione;
- . il test di operatività con riferimento ai beni situati in comuni con meno di 1000 abitanti;
- . la determinazione del reddito minimo che deve essere dichiarato ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- . la previsione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che individui determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentita la disapplicazione automatica della disciplina, senza l'onere di presentare apposita

- istanza di interpello;
- . l'introduzione di nuove modalita' (o l'indicazione delle modalita') di comunicazione dei provvedimenti del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, adottati a seguito delle istanze di disapplicazione presentate ai sensi del citato comma 4-bis dell'articolo 30;
- . la riapertura dei termini della procedura di scioglimento e trasformazione agevolata delle societa' "di comodo" di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) nonche' la modifica delle aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 1, comma 112, primo e secondo periodo, della medesima legge finanziaria 2007.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa alla legge finanziaria 2008, le modifiche consentono all'Amministrazione finanziaria di focalizzare l'interesse sulle casistiche piu' rilevanti che interessano le societa' "di comodo", alleggerendo al contempo gli adempimenti dei contribuenti ed i carichi di lavoro degli uffici.

Esse consentono, in particolare, di porre rimedio alla scarsa significativita' delle previgenti percentuali applicabili - sia ai fini della determinazione dei ricavi figurativi del "test di operativita'", sia ai fini della determinazione del reddito minimo - a determinate categorie di beni.

Le ulteriori modifiche concernenti le cause di esclusione della disciplina sulle societa' non operative, vanno lette in un'ottica di ulteriore semplificazione della stessa.

Analoga ratio deve ricercarsi nella previsione del legislatore di individuare, attraverso l'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, nuove situazioni oggettive che consentano ai contribuenti di disapplicare la disciplina in esame senza necessita' di presentare l'interpello c.d. disapplicativo (ex articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973).

In ultimo, con la riproposizione della disciplina sullo scioglimento o la trasformazione agevolata delle societa' non operative, si e' inteso incentivare la cancellazione delle societa' che non vi avessero provveduto in applicazione delle analoghe disposizioni previste dalla legge finanziaria 2007. A tal fine il legislatore ha disposto una significativa riduzione delle aliquote delle imposte sostitutive prima previste.

2 le nuove cause di esclusione

Il legislatore e' intervenuto sulla cause di esclusione dalla disciplina sulle societa' non operative, recata dall'articolo 30, comma 1, modificando una causa gia' esistente (punto 6) ed introducendo nuove fattispecie (enumerate dal 6-bis) al 6-sexies)), ognuna delle quali individua una nuova ed ulteriore ipotesi di esclusione rispetto al previgente impianto normativo.

2.1 Societa' con un numero di soci non inferiore a 50

Per effetto della modifica apportata al primo citato punto 6) ad opera della legge finanziaria 2008, sono escluse dall'ambito di applicazione della disciplina sulle societa' non operative le societa' che abbiano un numero di soci non inferiore a 50 (la previgente formulazione richiedeva un numero non inferiore a 100).

Il numero dei soci richiesto dalla norma e' stato sensibilmente ridotto in considerazione del fatto che la soglia di cinquanta soci esprime una "dimensione" in se' sufficiente per escludere - relativamente alle societa' non quotate - la presunzione di non operativita'.

Si precisa che il requisito richiesto dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina - ossia la soglia minima di cinquanta soci - debba sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Tale affermazione e' conforme a quanto sostenuto nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 con riguardo alla causa di esclusione, prevista dal medesimo articolo 30, concernente le societa' che controllano societa' ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonche' le stesse societa' ed enti quotati e le societa' da essi controllate, anche indirettamente.

In quella circostanza e' stato, infatti, affermato che qualora il requisito del controllo sul soggetto quotato (o da parte del soggetto quotato) si verifichi nel corso del periodo d'imposta, la societa' interessata potra', comunque, beneficiare della causa di esclusione laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato.

2.2 Societa' che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unita'

Questa nuova causa di esclusione riguarda le societa' che nei due anni precedenti hanno avuto alle dipendenze un numero di unita' lavorative mai inferiore a 10, in tal modo palesando una vitalita' che - secondo la legge - e' incompatibile con lo status di societa' non operativa.

Si ritiene che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma

debba sussistere per tutti i giorni compresi nell'arco temporale oggetto di osservazione.

Ancorche' la disposizione richieda - ai fini dell'esclusione - la verifica del numero minimo dei dipendenti nei "due esercizi precedenti", e' implicito e coerente con la ratio della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il test di operativita'.

Si precisa, inoltre, che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendenti, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

2.3 Societa' in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo

L'esclusione in esame era stata in parte gia' individuata in via interpretativa nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007.

In tale sede, giova ricordare, infatti, che il trattamento di esclusione automatica previsto dall'articolo 30 per le societa' in amministrazione controllata e straordinaria era stato esteso, per analogia, alle societa' in stato di fallimento, in liquidazione coatta amministrativa e a quelle interessate da procedure di liquidazione giudiziaria.

La nuova causa di esclusione aggiunge alle ipotesi gia' individuate in via interpretativa, le societa' in concordato preventivo.

Alla base della nuova disposizione vi e' la considerazione, esplicitata dalla Relazione illustrativa alla legge finanziaria 2008, che le procedure richiamate dalla norma, accomunate dalla presenza di un organo terzo - l'autorita' giudiziaria - che ne controlla lo svolgimento, mal si presterebbero al perfezionamento di manovre elusive tali da giustificare l'applicazione della disciplina in esame.

2.4 Societa' che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale

L'esclusione trova giustificazione nella necessita' di esonerare dal test di operativita' le societa' che esprimono una elevata produttivita' rispetto al valore dei propri asset.

Per avvalersi della esclusione in esame, le societa' interessate dovranno porre a raffronto, nell'esercizio di riferimento:

- . il totale del valore della produzione, cosi' come risulta dal raggruppamento A dello schema di conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del c.c., e
- . il totale dell'attivo dello schema di stato patrimoniale, ex articolo 2424 c.c.

Nel presupposto, ovviamente, che il bilancio sia redatto secondo corretti principi contabili, qualora il primo ammontare fosse superiore al secondo le societa' possono ritenersi automaticamente escluse dalla disciplina delle societa' non operative e, conseguentemente, non sono tenute all'ordinario test di operativita'.

Per le societa' in contabilita' semplificata, la causa di esclusione in esame deve essere verificata tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

2.5 Societa' partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale

La causa di esclusione in esame si fonda sulla considerazione che la presenza di un "controllo" pubblico possa escludere a priori la natura di comodo della societa'.

Con riguardo a tale ipotesi, analogamente a quanto affermato con riferimento alla causa di esclusione di cui al paragrafo 2.1, si precisa che il requisito della soglia di partecipazione pubblica non inferiore al 20 per cento del capitale, nel caso di raggiungimento di tale valore nel corso dell'esercizio, deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

2.6 Societa' che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

L'esclusione ha per oggetto le societa' che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore di cui all'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Vanno considerate congrue le societa' che, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dalla applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dalla applicazione degli specifici indicatori di normalita' economica previsti dal comma 2 dall'articolo 10 bis della legge 146 del 1998 e dall'articolo 1, comma 14, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Ai fini della definizione del livello di congruita' rilevante per l'applicazione della esclusione in esame, in presenza di studi di settore influenzati dagli indicatori previsti dal citato articolo 1, comma 14, si applicano le disposizioni contenute nel decreto ministeriale 4 luglio 2007, ed in particolare quelle introdotte nel nuovo comma 1-bis del decreto 20

marzo 2007. In base a tale disposizione gli accertamenti di cui all'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che "dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento di cui al comma 1, ricavi o compensi in misura non inferiore al livello minimo risultante dalla applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalita' economica approvati con il presente decreto o, se di ammontare piu' elevato, al livello puntuale di riferimento risultante dalla applicazione degli studi di settore senza tenere conto degli indicatori medesimi."

Per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza si ritiene che lo stesso possa considerarsi sussistente solo quando la societa' risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalita' economica che influenzano i livelli di congruita' ai quali si e' fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.

Considerato il dato letterale della disposizione la esclusione non si applica nei confronti delle societa' alle quali si applicano i parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui.

Si fa presente, infine, che la condizione di esclusione in esame deve essere verificata nel solo esercizio di riferimento e non anche nel triennio utilizzato per il calcolo dei ricavi del test di operativita'.

3 Test di operativita' - Beni situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti

La legge finanziaria 2008 ha modificato le percentuali (rilevanti ai fini del test di operativita') applicabili ai beni situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti; cio' al fine di porre rimedio ad alcune distorsioni conseguenti al precedente intervento normativo sul testo dell'articolo 30 effettuato dalla legge finanziaria 2007.

A tal proposito giova ricordare che nella formulazione previgente l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 30 prevedeva una riduzione - pari rispettivamente all'1 e al 10 per cento - delle percentuali applicabili ai beni di cui alle lettere a) e c) del medesimo comma 1 situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

Si trattava, in particolare, delle categorie di beni riferite alle partecipazioni in societa' di capitali, agli strumenti finanziari assimilati, alle obbligazioni e altri titoli che non costituissero immobilizzazioni finanziarie e a quote di partecipazione in societa' di persone (lettera a), nonche' alle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria (lettera c).

La finanziaria per l'anno 2008, relativamente ai beni situati nei predetti comuni, ha provveduto a:

ridurre all'1 per cento il coefficiente applicabile sul valore degli asset immobiliari di cui alla lettera b) del citato comma 1, articolo 30;

sopprimere le previsioni di aliquota ridotta riferite alle categorie di asset di cui alle lettere a) e c) del comma 1 prima descritte.

Riassumendo, alla luce delle recenti modifiche, le percentuali che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, devono essere applicate ai fini della determinazione dei ricavi presunti, risultano le seguenti:

a) 2 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e delle quote di partecipazione nelle societa' di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

b) 6 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;

5 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;

4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

1 per cento per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;

c) 15 per cento sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Si osserva, da ultimo, che in merito all'individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti e del valore dei beni e delle immobilizzazioni medesime cui applicare le suddette percentuali si rinvia, per quanto compatibili, ai contenuti della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 4 maggio 2007.

4 Determinazione del reddito imponibile minimo
Contestualmente alle modifiche apportate alle percentuali

utilizzabili per il test di operativita', la legge finanziaria 2008 ha modificato anche talune percentuali da applicare ai fini della determinazione del reddito minimo.

In particolare, ha previsto che al valore degli immobili classificati nella categoria catastale A/10 si rende applicabile una percentuale ridotta al 4 per cento.

Inoltre, coerentemente alla riduzione del coefficiente di determinazione dei ricavi figurativi, l'aliquota da applicare - ai fini del calcolo del reddito minimo - agli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti e' stata ridotta allo 0,9 per cento.

In sintesi, le percentuali che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, risultano applicabili alle categorie di beni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 dell'articolo 30 della legge 724/94, sono le seguenti:

- a) 1,5 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e delle quote di partecipazione nelle societa' di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni (navi) indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;
4 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
3 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
0,9 per cento per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- c) 12 per cento per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

5 Le nuove modalita' di comunicazione del provvedimento di disapplicazione
Il nuovo comma 4-quater introdotto nell'articolo 30 dal comma 128 della legge finanziaria 2008 ha previsto nuove modalita' di comunicazione degli atti adottati dal Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate in esito all'esame delle istanze di disapplicazione della disciplina in commento.

In base alle previgenti disposizioni di cui all'articolo 1, comma 5, del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, le determinazioni del Direttore regionale dovevano essere comunicate al contribuente, entro novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

In un'ottica di economicita' e speditezza del procedimento la legge finanziaria 2008 ha previsto, in alternativa, la possibilita' di comunicare il provvedimento anche a mezzo fax o posta elettronica.

6 Il provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate che individua le "situazioni oggettive" per la disapplicazione automatica

Il comma 128 della legge finanziaria 2008 ha introdotto nell'articolo 30 il comma 4-ter, che attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle entrate la possibilita' di individuare, con un apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali e' consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle societa' non operative, senza necessita' di presentare l'apposita istanza di disapplicazione.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008 sono state individuate le seguenti cause di disapplicazione automatica della disciplina delle societa' di comodo che operano a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007:

1) societa' in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; la disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni;

In altri termini, le societa' in liquidazione che manifestano nella dichiarazione dei redditi la volonta' di porre termine alla procedura di liquidazione e di cancellarsi dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella in cui hanno assunto l'impegno in tal senso, sono esonerate dall'onere di presentare istanza di interpello e, conseguentemente, possono disapplicare la disciplina delle

societa' non operative.

La ratio della disposizione risiede nella volonta' di favorire le predette societa', esonerandole dall'applicazione della disciplina delle societa' non operative in considerazione del loro particolare status, subordinatamente, tuttavia, all'assunzione, da parte delle stesse, del preciso impegno di estinguersi entro un determinato lasso temporale, circostanza che comproverebbe l'effettivita' della procedura liquidatoria.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso in cui l'assemblea dei soci abbia deliberato la messa in liquidazione di una societa' in data 13 aprile 2003 e che pertanto, come si dira' in appresso, non puo' accedere alla disciplina dello scioglimento agevolato.

La stessa societa', che ha l'esercizio coincidente con l'anno solare, assume il suddetto impegno nella dichiarazione dei redditi Unico 2008, ottenendo la disapplicazione automatica dalla disciplina in esame, per il periodo d'imposta precedente (2007), per il periodo d'imposta in corso alla data in cui ha assunto l'impegno (2008) e per il periodo d'imposta successivo (che si chiude alla data, non successiva al 31 luglio 2009, di cancellazione dal registro delle imprese).

Resta fermo, infatti, l'obbligo per tale societa' di chiedere la cancellazione al registro imprese, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi Unico 2009. Nella negativa, si ripristina l'obbligo di assoggettarsi alla disciplina delle societa' non operative fin dal periodo d'imposta 2007.

2) societa' in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; societa' in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;

3) societa' sottoposte a sequestro penale o a confisca ai sensi degli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575, nonche' altri casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario, con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale e' emesso il relativo provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria;

4) societa' che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;

5) societa' che detengono partecipazioni in: 1) societa' considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) societa' escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) societa' collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;

6) societa' 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 che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Nei numeri sub 4, 5 e 6, sono individuate determinate fattispecie di "disapplicazione parziale", in presenza delle quali il contribuente e' esonerato dall'applicazione della disciplina in commento, limitatamente alle fattispecie medesime.

Infatti, al verificarsi di una o piu' delle fattispecie suddette e' consentito al contribuente di non tenere conto dei relativi asset in sede di determinazione del test di operativita' e di calcolo del reddito minimo presunto.

Piu' in particolare, sara' cura del contribuente, "neutralizzare", l'effetto delle predette fattispecie, non applicando i coefficienti di redditivita' sul valore degli asset interessati dalla disapplicazione ne' considerando gli eventuali ricavi iscritti a conto economico e direttamente correlabili agli asset medesimi.

In relazione ad eventuali altri asset, il contribuente sara' assoggettato comunque alla disciplina di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, ivi inclusa la possibilita' di presentare apposita istanza di disapplicazione qualora ricorrano situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimo previsto dalla normativa.

Inoltre, il provvedimento include tra le situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle societa' non operative, senza necessita' di presentare istanza al Direttore regionale, le medesime cause di esclusione indicate all'articolo 1, comma 128, lettere b) e c), della legge finanziaria 2008. Detta inclusione vale ad estendere alle nuove

cause di esclusione le medesime disposizioni procedurali indicate dall'articolo 30, comma 4-ter, con la conseguenza che tutte le esaminate situazioni oggettive, siano esse previste dalla norma ovvero individuate con il provvedimento in esame, rilevano anche per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessita' di proporre istanza di interpello.

In altri termini, le fattispecie descritte al paragrafo 2 che, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, costituiscono, come si e' detto, cause di esclusione dalla disciplina delle societa' non operative, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 si qualificano come situazioni oggettive al ricorrere delle quali i contribuenti sono esonerati dall'obbligo di presentazione dell'apposita istanza ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

7 SCIoglimento E TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

Il comma 129 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 individua le modalita' ed i termini entro i quali le societa' considerate non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o che a tale data si trovino nel primo periodo d'imposta, possono optare per lo scioglimento o la trasformazione in societa' semplice, uscendo cosi' dal regime di tassazione proprio del reddito delle societa' commerciali e, pertanto, sottraendosi anche all'operativita' della disciplina di contrasto alle cd. societa' non operative di cui al piu' volte citato articolo 30 per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e per quelli successivi.

Il comma 129 citato richiama espressamente la disciplina della fuoriuscita agevolata dal regime delle societa' non operative di cui all'art. 1, commi da 111 a 117, della legge finanziaria 2007, cui occorre far riferimento anche per il regime vigente, fatte salve le modifiche - di seguito illustrate - recate dalla finanziaria per l'anno 2008.

Nel rinviare, per le parti non innovate dalle disposizioni in esame, alla circolare n 25/E del 2007, si fa presente che possono usufruire del regime agevolato le societa' che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 risultano non operative, in quanto non hanno realizzato i ricavi minimi derivanti dall'applicazione dell'articolo 30, comma 1, nella versione in vigore alla predetta data e, quindi, senza tener conto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 ai coefficienti per la determinazione dei ricavi minimi.

Si ricorda che l'eventuale presentazione dell'istanza di disapplicazione (seguita o meno dal provvedimento di accoglimento) non preclude l'accesso alla disciplina di scioglimento o di trasformazione agevolata.

Possono avvalersi, inoltre, della disciplina sullo scioglimento o trasformazione agevolata le societa' che non abbiano superato il c.d. test di operativita' per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, non rilevando a tal fine la circostanza che le stesse si trovino in una delle situazioni oggettive di esonero dalla presentazione dell'interpello individuate ai punti 1, lettere da b) a f), e 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Le societa' in liquidazione individuate al punto 1, lettera a) del citato provvedimento non possono avvalersi della disciplina agevolata in esame.

Nel rinviare alla citata circolare 25/E e, piu' in generale, alla prassi amministrativa elaborata in relazione ai commi da 111 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, si segnalano, in questa sede, i profili di novita' della disciplina attuale.

In primo luogo, il legislatore ha ridotto sensibilmente le aliquote delle imposte sostitutive applicabili. In particolare, l'imposta sostitutiva dovuta sul reddito della liquidazione o, in caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni ed il loro valore fiscalmente riconosciuto, e' ridotta dal 25 per cento al 10 per cento; mentre l'imposta sostitutiva dovuta sui saldi attivi di rivalutazione e' ridotta dal 10 al 5 per cento.

In ordine all'ambito di applicazione temporale della disciplina di fuoriuscita agevolata, si rileva che ai sensi del comma 129 citato "lo scioglimento ovvero la trasformazione in societa' semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, puo' essere eseguito dalle societa' considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 ... entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta".

La legge finanziaria 2008, similmente a quanto previsto dalla legge finanziaria 2007, indica ai fini della fruibilita' dell'agevolazione esclusivamente il termine finale entro cui porre in essere l'adempimento giudicato rilevante per l'accesso al regime agevolato, ossia l'adozione della delibera di scioglimento o di trasformazione in societa' semplice (si veda il rinvio operato dal comma 129 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 al comma 111 dell'articolo unico della legge finanziaria 2007).

La disposizione in commento (analogamente a quella contenuta nel comma 111 della legge finanziaria 2007) non contempla espressamente alcun termine iniziale per l'adozione della delibera di scioglimento o di trasformazione

in societa' semplice, per cui potrebbe porsi il dubbio se possano avvalersi della disciplina sullo scioglimento agevolato di cui alla legge finanziaria 2008 le societa' che hanno deliberato la messa in liquidazione prima del 1 gennaio 2008.

Al riguardo si osserva che tale possibilita' e' da escludersi in quanto non coerente con il dato testuale della norma che subordina la disciplina in esame allo status di societa' non operativa la cui verifica resta necessariamente ancorata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Possono avvalersi delle procedure di fuoriuscita agevolata di cui al comma 129 esclusivamente le societa' che abbiano deliberato la messa in liquidazione (o, a seconda dei casi, la trasformazione in societa' semplice) a partire dalla data di entrata in vigore di tale disposizione e, pertanto, a far data dal 1 gennaio 2008, a condizione che non abbiano superato il test di operativita' con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Con riferimento ai requisiti soggettivi per accedere al regime agevolato in esame, il comma 129 (replicando quanto gia' previsto relativamente al periodo d'imposta 2007 dal comma 111 della legge finanziaria 2007) precisa che "la condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata dalla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 novembre 2007".

In questa sede e' opportuno rammentare che l'iscrizione nel libro soci e' un adempimento non previsto dalla disciplina civilistica per le societa' di persone e pertanto non richiesto ad esse per beneficiare della disciplina agevolativa. Peraltro, come gia' chiarito nella Circolare del Ministero delle finanze n. 112/E del 21 maggio 1999, par. 2.2 nell'affrontare una fattispecie analoga, in dette ipotesi l'identita' dei soci al 1 gennaio 2008 dovra' comunque essere dimostrata mediante un atto avente data certa.

Stante l'espresso richiamo al citato comma 111 della legge finanziaria 2007, l'accesso al regime agevolato richiede la sussistenza anche degli altri requisiti individuati dalla norma richiamata, ossia:

- 1) la presentazione della richiesta di cancellazione della societa' dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o di trasformazione della societa';
- 2) la particolare composizione della compagine societaria, che deve essere interamente formata da persone fisiche;
- 3) la detenzione delle partecipazioni da parte dei soci al di fuori del regime d'impresa, posto che, come gia' chiarito nella circolare n. 25/E del 2007 (par. 11.1), dall'esplicito riferimento del comma 113 della legge finanziaria 2007 all'art. 47, comma 7, del TUIR, si evince che la ratio della disciplina e' quella di facilitare la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

Preme osservare che, accanto a cause di scioglimento volontarie, che postulano l'adozione di una delibera (o di una decisione, nel caso delle societa' di persone), il codice civile agli articoli 2308 (societa' in nome collettivo, 2323 (societa' in accomandita semplice) e 2484 (societa' di capitali) prevede determinate cause di scioglimento che operano di diritto, ovvero senza che occorra una manifestazione di volonta' dei soci in tal senso (si pensi, ad esempio, all'impossibilita' di conseguire l'oggetto sociale, o - per le s.a.s. - alla circostanza che residuino solo soci accomandatari, ovvero - relativamente alle societa' di capitali - alla riduzione del capitale sotto il minimo legale o alla continuata inattivita' dell'assemblea).

In tal caso, ai fini dell'accesso alla disciplina in esame, assume rilevanza equivalente alla delibera assembleare il verificarsi della circostanza alla quale la norma ricollega lo scioglimento, la quale pertanto deve intervenire, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, tra il 1 gennaio e il 31 maggio 2008. Quale ulteriore requisito di accesso all'agevolazione rileva, anche per le fattispecie in esame, la presentazione della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese entro un anno dall'evento che comporta lo scioglimento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformita'.

CIRCOLARE N. 9/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 14 febbraio 2008

OGGETTO: Disciplina sulle società non operative - Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

INDICE

1	PREMESSA	3
2	LE NUOVE CAUSE DI ESCLUSIONE	5
	<i>2.1 Società con un numero di soci non inferiore a 50</i>	<i>5</i>
	<i>2.2 Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità.....</i>	<i>6</i>
	<i>2.3 Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo.....</i>	<i>7</i>
	<i>2.4 Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale.....</i>	<i>7</i>
	<i>2.5 Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale.....</i>	<i>8</i>
	<i>2.6 Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.....</i>	<i>8</i>
3	TEST DI OPERATIVITÀ - BENI SITUATI NEI COMUNI CON POPOLAZIONE INFERIORE A 1.000 ABITANTI.....	10
4	DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO.....	11
5	LE NUOVE MODALITÀ DI COMUNICAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI DISAPPLICAZIONE.....	12
6	IL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE CHE INDIVIDUA LE "SITUAZIONI OGGETTIVE" PER LA DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA	13
7	SCIOGLIMENTO E TRASFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE	17

1 PREMESSA

Le società di comodo sono disciplinate dall'articolo 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (di seguito, articolo 30).

Tale disciplina è stata, nel corso degli anni, modificata in particolare ad opera:

- dell'articolo 27 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85);
- dell'articolo 2 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437 (convertito con modificazioni dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556)
- dell'articolo 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- dell'articolo 35, commi 15 e 16 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248);
- dall'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, legge finanziaria 2007);
- dall'articolo 1, commi 128 e 129 della legge 24 dicembre 2007 (di seguito, legge finanziaria 2008).

Le innovazioni apportate dall'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 e i correttivi introdotti dalla legge finanziaria 2007 sono stati commentati dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 le cui indicazioni sono tuttora attuali per le parti non innovate dalla legge finanziaria 2008.

Le modifiche apportate da ultimo dall'articolo 1, commi 128 e 129, della legge finanziaria 2008 hanno riguardato:

- la disciplina delle cause di esclusione;
- il test di operatività con riferimento ai beni situati in comuni con meno di 1000 abitanti;
- la determinazione del reddito minimo che deve essere dichiarato ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;

- la previsione di un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate che individui determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentita la disapplicazione automatica della disciplina, senza l’onere di presentare apposita istanza di interpello;
- l’introduzione di nuove modalità (o l’indicazione delle modalità) di comunicazione dei provvedimenti del Direttore Regionale dell’Agenzia delle Entrate, adottati a seguito delle istanze di disapplicazione presentate ai sensi del citato comma 4-bis dell’articolo 30;
- la riapertura dei termini della procedura di scioglimento e trasformazione agevolata delle società “di comodo” di cui all’articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) nonché la modifica delle aliquote delle imposte sostitutive di cui all’articolo 1, comma 112, primo e secondo periodo, della medesima legge finanziaria 2007.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa alla legge finanziaria 2008, le modifiche consentono all’Amministrazione finanziaria di focalizzare l’interesse sulle casistiche più rilevanti che interessano le società “di comodo”, alleggerendo al contempo gli adempimenti dei contribuenti ed i carichi di lavoro degli uffici.

Esse consentono, in particolare, di porre rimedio alla scarsa significatività delle previgenti percentuali applicabili - sia ai fini della determinazione dei ricavi figurativi del “test di operatività”, sia ai fini della determinazione del reddito minimo - a determinate categorie di beni.

Le ulteriori modifiche concernenti le cause di esclusione della disciplina sulle società non operative, vanno lette in un’ottica di ulteriore semplificazione della stessa.

Analoga *ratio* deve ricercarsi nella previsione del legislatore di individuare, attraverso l’emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, nuove situazioni oggettive che consentano ai contribuenti di disapplicare la disciplina in esame senza necessità di presentare

l'interpello c.d. disapplicativo (ex articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973).

In ultimo, con la riproposizione della disciplina sullo scioglimento o la trasformazione agevolata delle società non operative, si è inteso incentivare la cancellazione delle società che non vi avessero provveduto in applicazione delle analoghe disposizioni previste dalla legge finanziaria 2007. A tal fine il legislatore ha disposto una significativa riduzione delle aliquote delle imposte sostitutive prima previste.

2 LE NUOVE CAUSE DI ESCLUSIONE

Il legislatore è intervenuto sulla cause di esclusione dalla disciplina sulle società non operative, recata dall'articolo 30, comma 1, modificando una causa già esistente (punto 6) ed introducendo nuove fattispecie [enumerata dal *6-bis*) al *6-sexies*)], ognuna delle quali individua una nuova ed ulteriore ipotesi di esclusione rispetto al previgente impianto normativo.

2.1 Società con un numero di soci non inferiore a 50

Per effetto della modifica apportata al primo citato punto 6) ad opera della legge finanziaria 2008, sono escluse dall'ambito di applicazione della disciplina sulle società non operative le società che abbiano un numero di soci non inferiore a 50 (la previgente formulazione richiedeva un numero non inferiore a 100).

Il numero dei soci richiesto dalla norma è stato sensibilmente ridotto in considerazione del fatto che la soglia di cinquanta soci esprime una "dimensione" in sé sufficiente per escludere – relativamente alle società non quotate – la presunzione di non operatività.

Si precisa che il requisito richiesto dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina - ossia la soglia minima di cinquanta soci - debba sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Tale affermazione è conforme a quanto sostenuto nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 con riguardo alla causa di esclusione, prevista dal medesimo articolo 30, concernente le società che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente.

In quella circostanza è stato, infatti, affermato che qualora il requisito del controllo sul soggetto quotato (o da parte del soggetto quotato) si verifichi nel corso del periodo d'imposta, la società interessata potrà, comunque, beneficiare della causa di esclusione laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato.

2.2 Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità

Questa nuova causa di esclusione riguarda le società che nei due anni precedenti hanno avuto alle dipendenze un numero di unità lavorative mai inferiore a 10, in tal modo palesando una vitalità che - secondo la legge - è incompatibile con lo *status* di società non operativa.

Si ritiene che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma debba sussistere per tutti i giorni compresi nell'arco temporale oggetto di osservazione.

Ancorché la disposizione richieda - ai fini dell'esclusione - la verifica del numero minimo dei dipendenti nei "due esercizi precedenti", è implicito e coerente con la *ratio* della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il test di operatività.

Si precisa, inoltre, che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendenti, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

2.3 Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo

L'esclusione in esame era stata in parte già individuata in via interpretativa nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007.

In tale sede, giova ricordare, infatti, che il trattamento di esclusione automatica previsto dall'articolo 30 per le società in amministrazione controllata e straordinaria era stato esteso, per analogia, alle società in stato di fallimento, in liquidazione coatta amministrativa e a quelle interessate da procedure di liquidazione giudiziaria.

La nuova causa di esclusione aggiunge alle ipotesi già individuate in via interpretativa, le società in concordato preventivo.

Alla base della nuova disposizione vi è la considerazione, esplicitata dalla Relazione illustrativa alla legge finanziaria 2008, che le procedure richiamate dalla norma, accomunate dalla presenza di un organo terzo – l'autorità giudiziaria – che ne controlla lo svolgimento, mal si presterebbero al perfezionamento di manovre elusive tali da giustificare l'applicazione della disciplina in esame.

2.4 Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale

L'esclusione trova giustificazione nella necessità di esonerare dal *test* di operatività le società che esprimono una elevata produttività rispetto al valore dei propri *asset*.

Per avvalersi della esclusione in esame, le società interessate dovranno porre a raffronto, nell'esercizio di riferimento:

- il totale del valore della produzione, così come risulta dal raggruppamento A dello schema di conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del c.c., e
- il totale dell'attivo dello schema di stato patrimoniale, ex articolo 2424 c.c..

Nel presupposto, ovviamente, che il bilancio sia redatto secondo corretti principi contabili, qualora il primo ammontare fosse superiore al secondo le società possono ritenersi automaticamente escluse dalla disciplina delle società non operative e, conseguentemente, non sono tenute all'ordinario *test* di operatività.

Per le società in contabilità semplificata, la causa di esclusione in esame deve essere verificata tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

2.5 Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale

La causa di esclusione in esame si fonda sulla considerazione che la presenza di un "controllo" pubblico possa escludere a priori la natura di comodo della società.

Con riguardo a tale ipotesi, analogamente a quanto affermato con riferimento alla causa di esclusione di cui al paragrafo 2.1, si precisa che il requisito della soglia di partecipazione pubblica non inferiore al 20 per cento del capitale, nel caso di raggiungimento di tale valore nel corso dell'esercizio, deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

2.6 Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

L'esclusione ha per oggetto le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Vanno considerate congrue le società che, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dalla applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dalla applicazione degli specifici indicatori di normalità economica previsti dal comma 2 dall'articolo 10 bis della legge 146 del 1998 e dall'articolo 1, comma 14, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Ai fini della definizione del livello di congruità rilevante per l'applicazione della esclusione in esame, in presenza di studi di settore influenzati dagli indicatori previsti dal citato articolo 1, comma 14, si applicano le disposizioni contenute nel decreto ministeriale 4 luglio 2007, ed in particolare quelle introdotte nel nuovo comma 1-*bis* del decreto 20 marzo 2007. In base a tale disposizione gli accertamenti di cui all'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che *“dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento di cui al comma 1, ricavi o compensi in misura non inferiore al livello minimo risultante dalla applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalità economica approvati con il presente decreto o, se di ammontare più elevato, al livello puntuale di riferimento risultante dalla applicazione degli studi di settore senza tenere conto degli indicatori medesimi.”*

Per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza si ritiene che lo stesso possa considerarsi sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalità economica che influenzano i livelli di congruità ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.

Considerato il dato letterale della disposizione la esclusione non si applica nei confronti delle società alle quali si applicano i parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui.

Si fa presente, infine, che la condizione di esclusione in esame deve essere verificata nel solo esercizio di riferimento e non anche nel triennio utilizzato per il calcolo dei ricavi del *test* di operatività.

3 TEST DI OPERATIVITÀ - BENI SITUATI NEI COMUNI CON POPOLAZIONE INFERIORE A 1.000 ABITANTI

La legge finanziaria 2008 ha modificato le percentuali (rilevanti ai fini del *test* di operatività) applicabili ai beni situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti; ciò al fine di porre rimedio ad alcune distorsioni conseguenti al precedente intervento normativo sul testo dell'articolo 30 effettuato dalla legge finanziaria 2007.

A tal proposito giova ricordare che nella formulazione previgente l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 30 prevedeva una riduzione – pari rispettivamente all'1 e al 10 per cento - delle percentuali applicabili ai beni di cui alle lettere a) e c) del medesimo comma 1 situati nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

Si trattava, in particolare, delle categorie di beni riferite alle partecipazioni in società di capitali, agli strumenti finanziari assimilati, alle obbligazioni e altri titoli che non costituissero immobilizzazioni finanziarie e a quote di partecipazione in società di persone (lettera a), nonché alle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria (lettera c).

La finanziaria per l'anno 2008, relativamente ai beni situati nei predetti comuni, ha provveduto a:

- ridurre all'1 per cento il coefficiente applicabile sul valore degli *asset* immobiliari di cui alla lettera b) del citato comma 1, articolo 30;
- sopprimere le previsioni di aliquota ridotta riferite alle categorie di *asset* di cui alle lettere a) e c) del comma 1 prima descritte.

Riassumendo, alla luce delle recenti modifiche, le percentuali che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, devono essere applicate ai fini della determinazione dei ricavi presunti, risultano le seguenti:

- a) 2 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e delle quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del

medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

- b) 6 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-*bis*, primo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;

5 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;

4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

1 per cento per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;

- c) 15 per cento sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Si osserva, da ultimo, che in merito all'individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti e del valore dei beni e delle immobilizzazioni medesime cui applicare le suddette percentuali si rinvia, per quanto compatibili, ai contenuti della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 4 maggio 2007.

4 DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO

Contestualmente alle modifiche apportate alle percentuali utilizzabili per il *test* di operatività, la legge finanziaria 2008 ha modificato anche talune percentuali da applicare ai fini della determinazione del reddito minimo.

In particolare, ha previsto che al valore degli immobili classificati nella categoria catastale A/10 si rende applicabile una percentuale ridotta al 4 per cento.

Inoltre, coerentemente alla riduzione del coefficiente di determinazione dei ricavi figurativi, l'aliquota da applicare - ai fini del calcolo del reddito

minimo - agli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti è stata ridotta allo 0,9 per cento.

In sintesi, le percentuali che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, risultano applicabili alle categorie di beni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 dell'articolo 30 della legge 724/94, sono le seguenti:

- a) 1,5 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e delle quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni (navi) indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;
 - 4 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
 - 3 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
 - 0,9 per cento per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- c) 12 per cento per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

5 LE NUOVE MODALITÀ DI COMUNICAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI DISAPPLICAZIONE

Il nuovo comma 4-*quater* introdotto nell'articolo 30 dal comma 128 della legge finanziaria 2008 ha previsto nuove modalità di comunicazione degli atti adottati dal Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate in esito all'esame delle istanze di disapplicazione della disciplina in commento.

In base alle previgenti disposizioni di cui all'articolo 1, comma 5, del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, le determinazioni del Direttore regionale dovevano essere comunicate al contribuente, entro novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

In un'ottica di economicità e speditezza del procedimento la legge finanziaria 2008 ha previsto, in alternativa, la possibilità di comunicare il provvedimento anche a mezzo fax o posta elettronica.

6 IL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE CHE INDIVIDUA LE "SITUAZIONI OGGETTIVE" PER LA DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

Il comma 128 della legge finanziaria 2008 ha introdotto nell'articolo 30 il comma 4-ter, che attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle entrate la possibilità di individuare, con un apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza necessità di presentare l'apposita istanza di disapplicazione.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008 sono state individuate le seguenti cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo che operano a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007:

1) società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; la disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del

predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni;

In altri termini, le società in liquidazione che manifestano nella dichiarazione dei redditi la volontà di porre termine alla procedura di liquidazione e di cancellarsi dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella in cui hanno assunto l'impegno in tal senso, sono esonerate dall'onere di presentare istanza di interpello e, conseguentemente, possono disapplicare la disciplina delle società non operative.

La *ratio* della disposizione risiede nella volontà di favorire le predette società, esonerandole dall'applicazione della disciplina delle società non operative in considerazione del loro particolare *status*, subordinatamente, tuttavia, all'assunzione, da parte delle stesse, del preciso impegno di estinguersi entro un determinato lasso temporale, circostanza che comproverebbe l'effettività della procedura liquidatoria.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso in cui l'assemblea dei soci abbia deliberato la messa in liquidazione di una società in data 13 aprile 2003 e che pertanto, come si dirà in appresso, non può accedere alla disciplina dello scioglimento agevolato.

La stessa società, che ha l'esercizio coincidente con l'anno solare, assume il suddetto impegno nella dichiarazione dei redditi Unico 2008, ottenendo la disapplicazione automatica dalla disciplina in esame, per il periodo d'imposta precedente (2007), per il periodo d'imposta in corso alla data in cui ha assunto l'impegno (2008) e per il periodo d'imposta successivo (che si chiude alla data, non successiva al 31 luglio 2009, di cancellazione dal registro delle imprese).

Resta fermo, infatti, l'obbligo per tale società di chiedere la cancellazione al registro imprese, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi Unico 2009. Nella negativa, si ripristina l'obbligo di

assoggettarsi alla disciplina delle società non operative fin dal periodo d'imposta 2007.

2) società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;

3) società sottoposte a sequestro penale o a confisca ai sensi degli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575, nonché altri casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario, con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il relativo provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria;

4) società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;

5) società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;

6) 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 che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Nei numeri *sub* 4, 5 e 6, sono individuate determinate fattispecie di “disapplicazione parziale”, in presenza delle quali il contribuente è esonerato dall’applicazione della disciplina in commento, limitatamente alle fattispecie medesime.

Infatti, al verificarsi di una o più delle fattispecie suddette è consentito al contribuente di non tenere conto dei relativi *asset* in sede di determinazione del *test* di operatività e di calcolo del reddito minimo presunto.

Più in particolare, sarà cura del contribuente, “neutralizzare”, l’effetto delle predette fattispecie, non applicando i coefficienti di redditività sul valore degli *asset* interessati dalla disapplicazione né considerando gli eventuali ricavi iscritti a conto economico e direttamente correlabili agli *asset* medesimi.

In relazione ad eventuali altri *asset*, il contribuente sarà assoggettato comunque alla disciplina di cui all’articolo 30 della legge n. 724 del 1994, ivi inclusa la possibilità di presentare apposita istanza di disapplicazione qualora ricorrano situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimo previsto dalla normativa.

Inoltre, il provvedimento include tra le situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle società non operative, senza necessità di presentare istanza al Direttore regionale, le medesime cause di esclusione indicate all’articolo 1, comma 128, lettere *b)* e *c)*, della legge finanziaria 2008. Detta inclusione vale ad estendere alle nuove cause di esclusione le medesime disposizioni procedurali indicate dall’articolo 30, comma 4-*ter*, con la conseguenza che tutte le esaminate situazioni oggettive, siano esse previste dalla norma ovvero individuate con il provvedimento in esame, rilevano anche per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di proporre istanza di interpello.

In altri termini, le fattispecie descritte al paragrafo 2 che, per i periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, costituiscono, come si è detto, cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative, per il

periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 si qualificano come situazioni oggettive al ricorrere delle quali i contribuenti sono esonerati dall'obbligo di presentazione dell'apposita istanza ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

7 SCIoglimento E TRAsFORMAZIONE AGEVOLATA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

Il comma 129 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 individua le modalità ed i termini entro i quali le società considerate non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o che a tale data si trovino nel primo periodo d'imposta, possono optare per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice, uscendo così dal regime di tassazione proprio del reddito delle società commerciali e, pertanto, sottraendosi anche all'operatività della disciplina di contrasto alle cd. società non operative di cui al più volte citato articolo 30 per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e per quelli successivi.

Il comma 129 citato richiama espressamente la disciplina della fuoriuscita agevolata dal regime delle società non operative di cui all'art. 1, commi da 111 a 117, della legge finanziaria 2007, cui occorre far riferimento anche per il regime vigente, fatte salve le modifiche - di seguito illustrate - recate dalla finanziaria per l'anno 2008.

Nel rinviare, per le parti non innovate dalle disposizioni in esame, alla circolare n 25/E del 2007, si fa presente che possono usufruire del regime agevolato le società che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 risultano non operative, in quanto non hanno realizzato i ricavi minimi derivanti dall'applicazione dell'articolo 30, comma 1, nella versione in vigore alla predetta data e, quindi, senza tener conto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 ai coefficienti per la determinazione dei ricavi minimi.

Si ricorda che l'eventuale presentazione dell'istanza di disapplicazione (seguita o meno dal provvedimento di accoglimento) non preclude l'accesso alla disciplina di scioglimento o di trasformazione agevolata.

Possono avvalersi, inoltre, della disciplina sullo scioglimento o trasformazione agevolata le società che non abbiano superato il c.d. *test* di operatività per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, non rilevando a tal fine la circostanza che le stesse si trovino in una delle situazioni oggettive di esonero dalla presentazione dell'interpello individuate ai punti 1, lettere da b) a f), e 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Le società in liquidazione individuate al punto 1, lettera a) del citato provvedimento non possono avvalersi della disciplina agevolata in esame.

Nel rinviare alla citata circolare 25/E e, più in generale, alla prassi amministrativa elaborata in relazione ai commi da 111 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, si segnalano, in questa sede, i profili di novità della disciplina attuale.

In primo luogo, il legislatore ha ridotto sensibilmente le aliquote delle imposte sostitutive applicabili. In particolare, l'imposta sostitutiva dovuta sul reddito della liquidazione o, in caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni ed il loro valore fiscalmente riconosciuto, è ridotta dal 25 per cento al 10 per cento; mentre l'imposta sostitutiva dovuta sui saldi attivi di rivalutazione è ridotta dal 10 al 5 per cento.

In ordine all'ambito di applicazione temporale della disciplina di fuoriuscita agevolata, si rileva che ai sensi del comma 129 citato *“lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere eseguito dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 ... entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta”*.

La legge finanziaria 2008, similmente a quanto previsto dalla legge finanziaria 2007, indica ai fini della fruibilità dell'agevolazione esclusivamente il termine finale entro cui porre in essere l'adempimento giudicato rilevante per l'accesso al regime agevolato, ossia l'adozione della delibera di scioglimento o di trasformazione in società semplice (si veda il rinvio operato dal comma 129 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 al comma 111 dell'articolo unico della legge finanziaria 2007).

La disposizione in commento (analogamente a quella contenuta nel comma 111 della legge finanziaria 2007) non contempla espressamente alcun termine iniziale per l'adozione della delibera di scioglimento o di trasformazione in società semplice, per cui potrebbe porsi il dubbio se possano avvalersi della disciplina sullo scioglimento agevolato di cui alla legge finanziaria 2008 le società che hanno deliberato la messa in liquidazione prima del 1° gennaio 2008.

Al riguardo si osserva che tale possibilità è da escludersi in quanto non coerente con il dato testuale della norma che subordina la disciplina in esame allo *status* di società non operativa la cui verifica resta necessariamente ancorata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Possono avvalersi delle procedure di fuoriuscita agevolata di cui al comma 129 esclusivamente le società che abbiano deliberato la messa in liquidazione (o, a seconda dei casi, la trasformazione in società semplice) a partire dalla data di entrata in vigore di tale disposizione e, pertanto, a far data dal 1° gennaio 2008, a condizione che non abbiano superato il *test* di operatività con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Con riferimento ai requisiti soggettivi per accedere al regime agevolato in esame, il comma 129 (replicando quanto già previsto relativamente al periodo d'imposta 2007 dal comma 111 della legge finanziaria 2007) precisa che *“la condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata dalla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2007”*.

In questa sede è opportuno rammentare che l'iscrizione nel libro soci è un adempimento non previsto dalla disciplina civilistica per le società di persone e pertanto non richiesto ad esse per beneficiare della disciplina agevolativa. Peraltro, come già chiarito nella Circolare del Ministero delle finanze n. 112/E del 21 maggio 1999, par. 2.2 nell'affrontare una fattispecie analoga, in dette ipotesi l'identità dei soci al 1° gennaio 2008 dovrà comunque essere dimostrata mediante un atto avente data certa.

Stante l'espreso richiamo al citato comma 111 della legge finanziaria 2007, l'accesso al regime agevolato richiede la sussistenza anche degli altri requisiti individuati dalla norma richiamata, ossia:

- 1) la presentazione della richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o di trasformazione della società;
- 2) la particolare composizione della compagine societaria, che deve essere interamente formata da persone fisiche;
- 3) la detenzione delle partecipazioni da parte dei soci al di fuori del regime d'impresa, posto che, come già chiarito nella circolare n. 25/E del 2007 (par. 11.1), dall'esplicito riferimento del comma 113 della legge finanziaria 2007 all'art. 47, comma 7, del TUIR, si evince che la *ratio* della disciplina è quella di facilitare la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

Preme osservare che, accanto a cause di scioglimento volontarie, che postulano l'adozione di una delibera (o di una decisione, nel caso delle società di persone), il codice civile agli articoli 2308 (società in nome collettivo, 2323 (società in accomandita semplice) e 2484 (società di capitali) prevede determinate cause di scioglimento che operano di diritto, ovvero senza che occorra una manifestazione di volontà dei soci in tal senso (si pensi, ad esempio, all'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale, o – per le s.a.s. – alla circostanza che residuino solo soci accomandatari, ovvero – relativamente alle società di

capitali – alla riduzione del capitale sotto il minimo legale o alla continuata inattività dell'assemblea).

In tal caso, ai fini dell'accesso alla disciplina in esame, assume rilevanza equivalente alla delibera assembleare il verificarsi della circostanza alla quale la norma ricollega lo scioglimento, la quale pertanto deve intervenire, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2008. Quale ulteriore requisito di accesso all'agevolazione rileva, anche per le fattispecie in esame, la presentazione della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese entro un anno dall'evento che comporta lo scioglimento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.