

## SOCIETA' NON OPERATIVE DOPO LE NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2007

La legge Finanziaria 2007 è nuovamente intervenuta sulla disciplina delle società non operative, già oggetto di modifiche da parte del Decreto Legge 223/2006 “Visco-Bersani”.

Di seguito vengono riportate le principali novità, e più precisamente:

1. sono state **elevate le percentuali per l'individuazione del ricavo minimo**, al di sotto del quale la società è considerata non operativa;
2. sono state **elevate le percentuali** utilizzate per stabilire il **reddito minimo** che deve essere obbligatoriamente dichiarato da tali società non operative;
3. sono state **ridotte le percentuali per la determinazione dei ricavi minimi** riferite agli **immobili uso ufficio** (categoria A/10) e a quelli **ad uso abitativo acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei 2 esercizi precedenti**;
4. è stato previsto che **l'IVA a credito non è ammessa a rimborso e a compensazione**. Lo stesso credito in **assenza di operazioni attive rilevanti per 3 periodi d'imposta consecutivi, non potrà più essere riportato in avanti**;
5. è stata **eliminata la causa di esclusione collegata al periodo di non normale svolgimento dell'attività**, salvo prova contraria da dimostrare al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate;
6. è stata estesa anche all'IRAP la disciplina delle società di comodo, con la previsione di un **valore della produzione IRAP minimo** per le società che risultano non operative;
7. È stabilito che le società non operative nel 2006 o che si trovano nel 2006 nel primo periodo d'imposta, si possono **sciogliere o trasformare in società semplici** entro il 31.05.2007. Ciò è subordinato al fatto che tutti i soci siano persone fisiche e risultano iscritte a libro soci, se previsto, all'1.1.2007 o vengano iscritti entro il 30.01.2007.

**TAVOLA RIASSUNTIVA PER VERIFICA RICAVI PER OPERATIVITA'**

Aggregati patrimoniali	Legge 724/94	DL 223/2006 “Visco-Bersani”	Legge 296/2006 Finanziaria 2007
Decorrenza	Fino al 2005	Dal 2006	Dal 2006
Partecipazioni societarie <b>anche in società di persone</b> ; Altri strumenti finanziari assimilati alle azioni; Obbligazioni;	1%	2%	2% bonus mini comuni 1% (*)
Immobili (anche in leasing)	4%	6%	6%
Uffici			5%
Immobili abitativi acquistati nell'anno o nei 2 anni precedenti			4%
Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	15%	15%	15% Bonus mini comuni 10% (*)

(\*) beni posseduti da società situate in comuni con meno di 1.000 abitanti.

## SOGGETTI INTERESSATI

Ai sensi dell'art. 30 comma 1 Legge 724/94 sono interessate alla disciplina in esame le **spa**, **sapa**, **srl**, **snc**, **sas** e le **società e gli enti non residenti** con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Per effetto delle modifiche introdotte dal DL 223/2006 e dalla Finanziaria 2007, i soggetti esclusi dalla disciplina delle società di comodo sono di seguito elencati:

società obbligate a costituirsi sotto forma di società di capitali	conferma	
società che si trovano nel primo periodo d'imposta	conferma	
<b>società in amministrazione controllata o straordinaria</b>	novità	DL n. 223/2006
società quotate nei mercati regolamentati	conferma	
<b>società controllanti e controllate</b> di società quotate nei mercati regolamentati	novità	Legge n. 296/2006
società esercenti pubblici servizi di trasporto	conferma	
società con un numero di soci pari o superiore a 100	conferma	
<del>società che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività</del>	eliminata	DL n. 223/2006

Va precisato che **il valore dei beni va assunto secondo quanto previsto dall'art. 110, TUIR**, ossia per i beni ammortizzabili al lordo delle quote di ammortamento.

Inoltre:

- con riferimento ai beni immobili e alle altre immobilizzazioni, devono essere considerati anche i beni in leasing in misura pari al costo sostenuto dal concedente;
- vanno escluse le immobilizzazioni in corso e gli acconti in quanto non idonei a produrre ricavi;
- vanno computati anche i beni di costo non superiore a € 516;
- al fine di determinare l'ammontare di ciascun aggregato patrimoniale, **il valore dei beni posseduti va raggugliato ai giorni di possesso**;
- per le immobilizzazioni immateriali si fa riferimento al valore risultante in bilancio, ossia al netto degli importi già dedotti in precedenti esercizi.

### Esempio 1

La società Alfa srl presenta per il triennio 2004 – 2006 i seguenti valori contabili. Nello stato patrimoniale è iscritto un immobile ad uso ufficio il cui costo è pari a € 140.000.

	2004	2005	2006	media
Titoli, partecipazioni e crediti	25.000	35.000	28.500	<b>29.500</b>
Immobili A/10	140.000	140.000	140.000	<b>140.000</b>
Altre immobilizzazioni	80.000	90.000	130.000	<b>100.000</b>

Ricavi e altri proventi effettivi	25.000	20.000	24.000	<b>23.000</b>
-----------------------------------	--------	--------	--------	---------------

	media	percentuale		ricavi
Titoli, partecipazioni e crediti	29.500	2%		590
Immobili		6%		0
Immobili A/10	140.000	5%		7.000
Altre immobilizzazioni	100.000	15%		15.000
	<b>Ricavi minimo</b>			<b>22.590</b>
	<b>Media ricavi effettivi</b>			<b>23.000</b>

Nell'esempio, utilizzando le percentuali in vigore dal 2006, come modificate dalla finanziaria 2007 e dal DL 223/2006, il ricavo minimo risulta pari a € 22.590.

Considerato che i **ricavi medi dichiarati** (23.000) risultano **superiori** al **ricavo minimo** (22.590) **la società è operativa**.

## EFFETTI PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE

### TAVOLA RIASSUNTIVA PER DETERMINARE IL REDDITO MINIMO

Aggregati patrimoniali	Legge 724/94	DL 223/2006 "Visco-Bersani"	Legge 296/2006 Finanziaria 2007
Decorrenza	Fino al 2005	Dal 2006	Dal 2006
Partecipazioni societarie <b>anche in società di persone</b> ; Altri strumenti finanziari assimilati alle azioni; Obbligazioni;	0,75%	1,50%	1,50%
Immobili (anche in leasing)	3%	4,75%	4,75%
Uffici			4,75%
Immobili abitativi acquistati nell'anno o nei 2 anni precedenti			3%
Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	12%	12%	12%

I soggetti considerati "non operativi" devono dichiarare il reddito minimo, determinato applicando agli aggregati dell'attivo patrimoniale le percentuali di cui sopra, così modificate dal DL 223/2006 e dalla Finanziaria 2007.

### Obbligo di dichiarazione di un valore della produzione minimo ai fini IRAP

Per le società che risultano non operative la Finanziaria 2007 prevede l'obbligo di dichiarare, oltre a un reddito minimo, anche **un valore della produzione IRAP minimo**.

Tale valore minimo IRAP è, ai sensi del nuovo comma 3-bis dell'art. 30, pari a:

REDDITO MINIMO  
ai fini imposte dirette

+

Ammontare retribuzioni personale dipendente  
Compensi ai co.co.co.  
Compensi di lavoro autonomo occasionale  
Interessi passivi

## Impossibilità di riporto delle perdite per le società non operative

---

Nel periodo d'imposta in cui la società è non operativa **le perdite di periodi d'imposta precedenti possono essere compensate in diminuzione soltanto per la parte di reddito che eccede quello minimo.**

### Esempio 2

La società Beta srl ha maturato nel 2004 una perdita fiscale pari a € 3.500.  
Per l'anno 2006 la Beta srl risulta non operativa e presenta i seguenti dati:

reddito minimo (calcolato applicando le percentuali previste)	€ 12.000
reddito effettivo	€ 13.000

La società potrà compensare il reddito effettivo con la perdita 2004 per € 1.000 dichiarando così il reddito minimo pari a € 12.000.  
La residua perdita, pari a € 2.500 potrà essere riportata nei periodi d'imposta Successivi.

## Limitazioni all'utilizzo del credito IVA

---

Nel caso la società sia non operativa si verificano, **ai fini IVA**, le seguenti conseguenze:

- Il credito IVA risultante dalla dichiarazione non può essere rimborsato, né utilizzato in compensazione nel modello F24;
- Il credito IVA può essere soltanto essere utilizzato nell'ambito delle liquidazioni periodiche, ossia IVA su IVA.

Se per **3 periodi d'imposta consecutivi** la società effettui **operazioni rilevanti ai fini IVA in misura inferiore a quella dei ricavi minimi calcolati**, il credito IVA non è più riportabile nei periodi d'imposta successivi. In pratica, qualora la società risulti "non operativa ai fini IVA" per 3 periodi d'imposta il credito IVA emergente nella dichiarazione risulta "**perso**" definitivamente.

**Si ritiene che il primo triennio di applicazione della disciplina sia il 2006, 2007, 2008 e pertanto la perdita del credito IVA si può verificare a partire dal 2009.**

### DECORRENZA NOVITA'

- le modifiche alle percentuali applicabili ad alcune categorie di immobili e alla percentuale di redditività degli immobili a destinazione abitativa decorrono **dal 2006**;
- le modifiche che prevedono l'inclusione delle partecipazioni in società di persone tra gli investimenti di natura finanziaria decorrono, se più favorevoli al contribuente **dal 2006**;
- le altre modifiche alle percentuali per la determinazione sia dei ricavi che del reddito minimo decorrono come indicato nelle tabelle **dal 2006**.
- in riferimento all'IRAP, non essendo specificato una decorrenza si ritiene che il vincolo della produzione minima **ai fini IRAP decorra dall'1.1.2007**.

## ELEMENTI DI DIFESA PER IL CONTRIBUENTE

Si ritiene che la possibilità di **interpello disapplicativo**, al di fuori delle cause di esclusione indicate dalla legge, sia l'unica possibilità di difesa preventiva del contribuente

Pertanto per la società che risulta essere di comodo:

- è possibile **proporre l'interpello disapplicativo**;
- in assenza di interpello, **l'Ufficio procederà all'accertamento** sulla base del reddito minimo;
- nell'ambito del contenzioso tributario instaurato con l'Ufficio è comunque ancora possibile fornire la dimostrazione di "essere operativi".

Non è più richiesta quale condizione per l'interpello disapplicativo la presenza di situazioni *di carattere straordinario*, per cui ora sarà sufficiente la presenza di oggettive situazioni, **anche non straordinarie**, che non hanno consentito il conseguimento dei ricavi/redditi minimi.

## SCIoglimento O TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICI

L'art. 1 comma 111 e successivi, della Legge Finanziaria 2007 ha introdotto un regime fiscale agevolato in caso di scioglimento e trasformazione in società semplici delle:

- società considerate "non operative" nel periodo d'imposta 2006;
- società che si trovano nel 2006 nel primo periodo d'imposta.

In particolare si prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva (**25%**) delle imposte sui redditi e dell'IRAP, determinato ai sensi dell'art. 182 del tuir, ovvero, nel caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il valore fiscalmente riconosciuto.

Per l'accesso al regime agevolato la compagine sociale deve essere formata **solo da persone fisiche**. I soci, inoltre devono risultare **iscritti nel libro soci**, (dove è previsto), alla **data del 1° gennaio 2007**, o esservi iscritti entro 30 giorni dalla medesima data, in forza di trasferimento con data certa anteriore al 1° novembre 2006.

Il comma 116 dell'articolo unico della manovra prevede, che le assegnazioni ai soci (nell'ambito dello scioglimento agevolato della società di comodo) sono soggette all'imposta di registro dell'1% e che non sono considerate cessioni agli effetti dell'IVA.

Le società che risultano non operative nel 2006 e che deliberano lo scioglimento entro il **31 maggio 2007**, sul trasferimento di beni possono procedere in due modi:

1. cedere a terzi i beni sociali: in questo caso, per i beni soggetti a IVA si applica l'imposta;
2. assegnare i beni ai soci, applicando l'imposta di registro dell'1% e, per gli immobili, le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa.

Tenuto conto che l'assegnazione agevolata ai soci **non è considerata cessione agli effetti IVA, pare inevitabile che scatti la rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili**, in base all'art. 19-bis 2, comma 2 DPR 633/72. La rettifica coinvolge anche gli altri beni e i servizi non ancora utilizzati al momento dell'assegnazione.

Il problema sorge perché l'imposta sostitutiva del 25%, dovuta sul reddito d'impresa del periodo della liquidazione (comma 112), è sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, **ma non dell'IVA**.

La finanziaria 2007, quindi, **esclude una copertura per l'IVA**. Di conseguenza, nei casi di **assegnazione di beni** per i quali, all'acquisto, è stata detratta l'imposta, se non è trascorso il periodo di osservazione (cinque anni per i beni mobili e dieci per quelli ammortizzabili), **si applica la rettifica della detrazione**. Se, per esempio, l'assegnazione al socio riguarda un immobile adibito a ufficio, acquistato con Iva detratta nel 2003, l'assegnazione nel 2007 comporta il versamento di sei decimi dell'imposta.

La situazione peggiora se la società di comodo è trasformata in **società semplice**. Infatti, mancando un'imposta sostitutiva ai fini IVA, per i beni presenti al momento della trasformazione, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, deve essere assolta l'Iva normalmente (e quindi pagata) in base all'articolo 2, punto 5 del Dpr 633/72.

In merito alla rettifica della detrazione Iva si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.