

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 04/05/2007 n. 25

## Oggetto:

Disposizioni in materia di societa' non operative.

## Testo:

### INDICE

1. Premessa
2. Ambito soggettivo
3. Test di operativita'
- 3.1 Percentuali applicabili
- 3.2 Beni e immobilizzazioni rilevanti.
  - 3.2.1 Comparto "Titoli e assimilati"
    - 3.2.1.1 Applicazione delle percentuali per il 2006.
    - 3.2.1.2 Beni situati nei piccoli Comuni.
  - 3.2.2 Comparto "Immobili"
  - 3.2.3 Comparto "Altre immobilizzazioni"
- 3.3 Valore dei beni e delle immobilizzazioni
- 3.4 Determinazione dell'effettivo ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi.
- 3.5 Calcolo dei ricavi presunti
4. Determinazione del reddito imponibile minimo
  - 4.1 Effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo
5. Perdite degli esercizi pregressi
6. Determinazione del reddito minimo ai fini IRAP
7. Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.
8. Fattispecie valutabili in sede di interpello disapplicativo.
9. Dati da indicare nei modelli di dichiarazione
  - 9.1 Compilazione del prospetto di operativita'
  - 9.2 Compilazione del quadro IQ del Modello IRAP
10. Decorrenza
11. Scioglimento e trasformazione agevolata delle societa' di comodo
  - 11.1 Disposizioni comuni
  - 11.2. Scioglimento agevolato
    - 11.2.1 Effetti sulla tassazione della societa'
    - 11.2.2 Esempificazione
    - 11.2.3 Effetti sulla tassazione dei soci
  - 11.3. Trasformazione in societa' semplice
    - 11.3.1 Effetti sulla tassazione della societa'
    - 11.3.2 Effetti sulla tassazione dei soci

## 1. Premessa

La disciplina delle societa' non operative e' contenuta nei commi 1, 2, 3, 3-bis, 4 e 4-bis dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (di seguito, in breve, "articolo 30").

Tale disciplina e' stata oggetto, nel corso degli anni, di diverse modifiche normative, apportate in particolare:

- dall'articolo 27 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85);
- dall'articolo 2 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556);
- dall'articolo 3, comma 37 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Recentemente la menzionata disciplina ha subito cambiamenti principalmente ad opera 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) e, da ultimo, dell'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, in breve, "legge finanziaria 2007").

In particolare, la legge finanziaria 2007 ha introdotto ulteriori

correttivi, rispetto alla previgente disciplina contenuta nel citato articolo 35 del decreto legge n. 223, che hanno riguardato:

- le percentuali da applicare ai cespiti rientranti in una delle categorie individuate nel comma 1 dell'articolo 30 al fine del confronto tra ricavi presunti e ricavi effettivi (cd. "test di operativita");
- le percentuali da applicare per la determinazione del reddito minimo che deve essere dichiarato ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP;
- i beni su cui applicare le predette percentuali;
- il rafforzamento dei meccanismi di applicazione dell'istituto;
- la presunzione di un valore della produzione minimo rilevante ai fini IRAP;
- la possibilita' di richiedere la disapplicazione - ai sensi dell'articolo 37-bis comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - della disciplina in esame in ipotesi di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi e non soltanto (come previsto dal menzionato articolo 30 nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007) in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario".

Per alcuni aspetti la disciplina introdotta dalla legge finanziaria 2007 e' piu' favorevole di quella prevista dal decreto legge n. 223 del 2006 (ad esempio, in quanto riduce le percentuali applicabili per determinare i ricavi presunti ed il reddito minimo, soprattutto nel comparto degli immobili). Le societa' potranno beneficiare di tali piu' favorevoli disposizioni in sede di determinazione delle imposte dovute a saldo per il primo periodo di imposta in cui trova applicazione la nuova disciplina. In tale sede potranno essere recuperate le eventuali maggiori imposte versate a titolo di acconto dell'IRES, in applicazione delle modifiche (in alcuni casi piu' penalizzanti) introdotte dall'articolo 36, comma 34, del decreto legge n. 223 del 2006.

L'obiettivo delle norme in esame e' quello di contrastare le societa' non operative che non abbiano cioe' un interesse effettivo allo svolgimento di attivita' commerciali.

Per verificare lo status di societa' non operativa e' necessario sottoporsi al test di operativita' di cui al comma 1 dell'articolo 30, teso a verificare se nell'ultimo triennio (ivi compreso l'esercizio per cui e' operata la predetta verifica) la media dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi (esclusi quelli di carattere straordinario) risultanti dal conto economico sia almeno pari al valore determinato mediante applicazione alla media triennale dei valori attribuibili agli asset patrimoniali specificamente previsti dal comma 1 dell'articolo 30, delle percentuali ivi indicate.

Il mancato superamento del test di operativita' comporta per il contribuente specifiche conseguenze ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP.

In particolare:

- 1) ai fini delle imposte sul reddito (IRES e IRPEF), il mancato superamento del test di operativita' comporta:
  - l'obbligo di dichiarare il reddito minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo 30;
  - la possibilita' di utilizzare le perdite pregresse solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto;
- 2) ai fini IVA, l'eccedenza di credito - risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non e' superato il test di operativita' - non puo' essere:
  - chiesta a rimborso;
  - utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
  - ceduta ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Inoltre, nel caso in cui per tre periodi d'imposta consecutivi

l'importo delle operazioni rilevanti ai fini IVA risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30, la società non operativa (che per ciascuno dei tre periodi d'imposta non abbia superato il test) perde definitivamente la possibilità di utilizzare il relativo credito IVA, anche a scomputo dell'IVA a debito riferita ai periodi d'imposta successivi;

- 3) ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), infine, la società che non abbia superato il test di operatività ha l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto (determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 30), aumentato:
- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente,
  - dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi,
  - dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente,
  - degli interessi passivi.

Appare opportuno evidenziare che la condizione di impresa "operativa" da almeno due anni, assieme ad altre stabilite ai commi 242 e seguenti della legge finanziaria 2007, è annoverata tra i presupposti per il riconoscimento fiscale gratuito (nel limite massimo di 5 milioni di Euro) del disavanzo da concambio emergente da operazioni di fusione e di scissione effettuate nel biennio 2007-2008 e dei maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario in ipotesi di conferimento di azienda effettuato in continuità di valori fiscali riconosciuti ai sensi dell'articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi. Come precisato nella circolare n. 16/E del 21 marzo 2007 il concetto di operatività previsto dai commi 242 e seguenti della legge finanziaria 2007 non è del tutto coincidente con quello previsto dalla normativa in commento. Ciò non esclude, tuttavia, che l'Agenzia delle entrate, in sede di risposta all'interpello presentato dal contribuente (ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212) al fine di provare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge per la fruibilità della menzionata agevolazione possa prendere a riferimento il concetto di operatività richiamato nella normativa in commento.

Oltre alle modifiche riguardanti la disciplina sulle società non operative prevista dal citato articolo 30, la legge finanziaria 2007 ha introdotto, nei commi 111 e seguenti dell'articolo unico, un regime fiscale transitorio finalizzato ad agevolare la fuoriuscita dall'ambito di applicazione della predetta disciplina.

La disciplina di esodo agevolato è, tuttavia, riservata alle ipotesi di scioglimento o, alternativamente, di trasformazione in società semplice delle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, nonché delle società che alla stessa data si trovavano nel primo periodo di imposta.

Con la presente circolare, che completa l'intervento interpretativo iniziato con le circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E e con la risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E, s'intende fornire un quadro organico e completo dell'intera disciplina delle società di comodo. A tal fine nel presente documento sono espressamente richiamati tutti gli spunti interpretativi forniti dall'Amministrazione finanziaria attraverso precedenti interventi di prassi, tuttora compatibili con la vigente disciplina. Ne discende che le precedenti circolari e risoluzioni (diverse da quelle emanate nel 2006 e nel 2007) concernenti la disciplina delle società non operative non espressamente richiamate nella presente circolare devono intendersi in via generale revocate salvo riesame a seguito di specifica richiesta.

## 2. Ambito soggettivo

La disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30, comma 1, trova applicazione nei confronti delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono escluse, perché non espressamente richiamate dalla norma:

- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché

gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato;

- le societa' consortili;
- le societa' e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. La disciplina in esame trova, tuttavia, applicazione nei confronti dei soggetti formalmente domiciliati all'estero che, pur privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, siano da considerare fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di cd. "esterovestizione" di cui al comma 5-bis dell'articolo 73 del TUIR.

Risultano, altresì, esclusi dalla predetta disciplina, per espressa previsione contenuta nello stesso articolo 30:

- 1) i "soggetti ai quali, per la particolare attivita' svolta, e' fatto obbligo di costituirsi sotto forma di societa' di capitali". La disposizione riguarda, in particolare:
  - a) le societa' finanziarie, indicate nell'art. 106 del decreto legislativo n. 385 del 1993, per le quali vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco generale tenuto dall'Ufficio Italiano Cambi;
  - b) i Centri di assistenza fiscale, di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
  - c) le societa' costituite da enti locali territoriali ai sensi dell'art. 113, comma 4, lettera a), e dell'articolo 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
  - d) le societa', a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione ex lege in societa' per azioni degli enti appartenenti al comparto delle cd. "partecipazioni pubbliche" (quali, ad esempio, quelli contemplati nel decreto legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359);
- 2) i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta. Come precisato nella circolare n. 48/E del 26 febbraio 1997, il primo periodo di imposta e' quello di inizio dell'attivita' coincidente con l'apertura della partita IVA, a prescindere dall'inizio dell'attivita' produttiva;
- 3) le societa' in amministrazione controllata e straordinaria;
- 4) le societa' ed enti 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;
- 5) le societa' esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) le societa' con un numero di soci non inferiore a 100.

Nella disciplina attualmente in vigore e' stata eliminata la causa di esclusione prevista in caso di "periodo di non normale svolgimento dell'attivita'", con la conseguenza che essa trova applicazione, tra l'altro, anche nei confronti delle societa' in stato di liquidazione ordinaria.

Il trattamento stabilito per le societa' in amministrazione controllata e straordinaria puo' essere esteso, per analogia, anche alle seguenti societa' che, pertanto, sono escluse dalla disciplina sulle societa' non operative senza necessita' di presentare istanza di interpello:

- a) societa' in stato di fallimento;
- b) societa' in liquidazione coatta amministrativa;
- c) societa' interessate da procedure di liquidazione giudiziaria.

Le societa' che si trovano nelle predette condizioni devono indicare nel modello di dichiarazione al rigo RF72, colonna 1, il codice "3" previsto per le societa' che si trovano in amministrazione controllata o straordinaria.

Si fa presente che il riferimento all'amministrazione controllata previsto nella causa di esclusione di cui al precedente punto 3) deve intendersi superato per effetto di quanto disposto dall'articolo 147 del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 (riguardante la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali). Tale ultimo articolo ha previsto, infatti, la soppressione di tutti i riferimenti all'amministrazione controllata contenuti nel regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Con riguardo alla causa di esclusione automatica di cui al precedente punto 1), si osserva che la stessa opera limitatamente alle societa' che

svolgono in via esclusiva l'attivita' per la quale - in considerazione della relativa specificita', nonche' della generalita' degli interessi dalla stessa riguardati - la legge prescrive l'obbligo di assumere la forma giuridica di societa' di capitali.

Non rientrano nelle cause di esclusione automatica i soggetti per i quali l'obbligatorieta' della forma giuridica non e' prescritta da una norma di legge ma, ad esempio, da un bando indetto per la partecipazione ad una gara per l'aggiudicazione di un pacchetto di partecipazioni societarie (cfr. risoluzione n. 43/E del 12 marzo 2007).

Nell'esclusione di cui al punto 2) non rientrano le societa' neo costituite a seguito di un'operazione di scissione o di fusione propria o di conferimento d'azienda: in tal caso, infatti, non si e' in presenza di una nuova attivita' d'impresa ma, piu' precisamente, di una prosecuzione dell'attivita' gia' svolta dalle societa' fuse, dalla societa' scissa o dal soggetto conferente. Analogamente non puo' essere considerata nel primo periodo d'imposta la societa' risultante da un'operazione di trasformazione che, ai sensi dell'articolo 2498 del codice civile, subentra in tutte le posizioni giuridiche, attive e passive, del soggetto che ha effettuato la trasformazione.

Come gia' chiarito nella circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, l'affitto d'azienda non configura di per se' una causa di esclusione automatica della societa' concedente dalla disciplina delle societa' non operative, anche nell'ipotesi in cui l'azienda sia l'unica posseduta. Si ritiene, infatti, che l'applicazione di tale disciplina non sia influenzata dalle clausole contrattuali relative all'ammortamento dei beni aziendali liberamente pattuite dalle parti.

Con riferimento all'esclusione di cui al punto 4), si fa presente che il comma 109, lettera d) della legge finanziaria 2007 ha previsto l'esclusione automatica per le societa' che controllano societa' quotate, per le societa' quotate stesse, nonche' per le societa' controllate, anche indirettamente, da queste ultime.

L'esclusione e' riconosciuta anche quando i titoli siano negoziati in mercati regolamentati esteri, a nulla rilevando la circostanza che la societa' quotata (controllante o controllata) sia non residente.

Il controllo rilevante ai fini dell'operativita' della causa di esclusione di cui al punto 4) puo' esprimersi in una delle diverse tipologie di controllo previste all'articolo 2359 del codice civile e, precisamente: a) nel controllo cd. "di diritto assembleare"; b) nel controllo cd. "di fatto assembleare"; c) nel controllo cd. "di fatto non assembleare" ovvero in virtu' di particolari vincoli contrattuali.

La causa di esclusione automatica rappresentata dalla negoziazione dei titoli, sia azionari che obbligazionari, nei mercati regolamentati italiani od esteri di cui al punto 4) si considera soddisfatta se entro la chiusura del periodo d'imposta sia intervenuta la delibera di ammissione alla negoziazione da parte della competente autorita' nazionale di vigilanza sul mercato borsistico.

Nell'ipotesi in cui 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 di cui al punto 4), laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato.

Nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 e' stato precisato che le disposizioni previste dall'articolo 30 non si applicano, per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 ed eventualmente per quello anteriore allo scioglimento o alla trasformazione, alle societa' che si avvalgono della disciplina sul c.d. scioglimento agevolato di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007. Per maggiori chiarimenti in proposito si rinvia a quanto precisato nel successivo paragrafo 11 contenente l'esame dettagliato delle procedure agevolate di scioglimento e di trasformazione in societa' semplice.

Come si e' detto nella circolare n. 137/E del 1997, le disposizioni in commento si applicano indipendentemente dalle modalita' di determinazione del reddito.

La disciplina in esame trova applicazione sia nei confronti dei soggetti in regime di contabilita' ordinaria (siano o meno tenuti alla redazione del bilancio e alla valutazione delle relative voci in forma

IAS/IFRS compliant), sia nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità semplificata.

Il verificarsi di una delle cause di esclusione sopra elencate comporta la non applicazione de iure della normativa sulle società non operative, senza necessità di richiedere la disapplicazione delle disposizioni antielusive prevista dal comma 4-bis dell'articolo 30. Resta fermo, in ogni caso, il potere dell'Amministrazione finanziaria di verificare la effettiva sussistenza delle singole cause di esclusione.

La disciplina di contrasto alle società non operative si applica, ricorrendone i presupposti di legge, ogniqualvolta un soggetto rientrante in una delle categorie contemplate nel comma 1 dell'articolo 30 non abbia superato il test di operatività, risultando a tal fine irrilevante la composizione della relativa compagine societaria. La disciplina in esame risulterà, pertanto, applicabile sia nel caso in cui la società non operativa è partecipata esclusivamente da persone fisiche non esercenti attività d'impresa sia nel caso che accanto a soci persone fisiche non imprenditori coesistono soci imprenditori (in forma individuale e/o societaria).

### 3. Test di operatività

In base al comma 1 dell'articolo 30, così come modificato dall'articolo 1, comma 109 della legge finanziaria 2007, una società è considerata non operativa quando non supera il test di operatività, ossia quando l'ammontare complessivo di ricavi, di incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico, sia inferiore a quello dei ricavi figurativi determinati mediante l'applicazione di alcuni coefficienti a determinati asset.

Ai fini della determinazione dei ricavi figurativi, occorre individuare:

- . le percentuali applicabili;
- . i beni e le immobilizzazioni rilevanti;
- . il valore dei beni e delle immobilizzazioni.

#### 3.1 Percentuali applicabili

Per determinare l'ammontare dei ricavi presunti occorre applicare le seguenti percentuali indicate nel comma 1, lettere a), b) e c) dell'articolo 30:

- a) 2 per cento al 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;  
1 per cento qualora i predetti beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;  
(di seguito, in breve, comparto "Titoli e assimilati")
- b) 6 per cento al 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;  
(di seguito, in breve, comparto "Immobili")
- c) 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;  
10 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;

(di seguito, in breve, comparto "Altre immobilizzazioni").

Per uno sguardo d'insieme si veda la tabella riassuntiva di seguito riportata.

Individuazione dei beni	Coefficienti per il calcolo dei ricavi presunti
<p>Titoli e assimilati Beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR (azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di societa' ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa; strumenti finanziari similari alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da societa' ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa; obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, diversi dai precedenti, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa) e quote di partecipazione nelle societa' di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo TUIR, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti.</p>	<p>2%      1% per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti. Disposizione applicabile a decorrere dal 1 gennaio 2007)</p>
<p>Immobili Immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni (navi destinate all'esercizio di attivita' commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unita' da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 ora sostituita dal Nuovo Codice della nautica da diporto approvato con decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, n.d.r.), anche in locazione finanziaria.</p>	<p>6%      5% (immobili classificati nella categoria catastale A/10) 4% (immobili a destinazione abitativa - categoria A ad esclusione di A10 - acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti)</p>
<p>Altre immobilizzazioni Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.</p>	<p>15%      10% (per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti. Disposizione applicabile a decorrere dal 1</p>

### 3.2 Beni e immobilizzazioni rilevanti.

L'individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti ai fini del test di operativita' deve essere effettuata con riferimento a tre comparti: "Titoli e assimilati", "Immobili", "Altre immobilizzazioni".

#### 3.2.1 Comparto "Titoli e assimilati"

La lettera a) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione del coefficiente del 2 per cento ai beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR, nonche' alle quote di partecipazione nelle societa' di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del TUIR, aumentato del valore dei crediti.

Si tratta, in particolare:

- di azioni o quote di partecipazione in soggetti IRES e in societa' di persone (art. 85, comma 1, lett. c));
- di strumenti finanziari simili alle azioni (art. 85, comma 1, lett. d) );
- di obbligazioni o altri titoli in serie o di massa (art. 85, comma 1, lett. e));

Le modifiche introdotte dal comma 109 della legge finanziaria 2007 hanno esteso l'applicazione del coefficiente del 2 per cento anche alle quote di partecipazioni in societa' di persone, nonche' agli strumenti finanziari simili alle azioni e alle obbligazioni o altri titoli in serie o di massa.

In proposito si osserva che l'inclusione nel comparto in esame degli strumenti finanziari simili alle azioni e dei titoli obbligazionari (e di quelli a questi ultimi assimilati) operava anche anteriormente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007, in virtu' della disposizione transitoria contenuta nell'articolo 2, ultimo comma, del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (istitutivo dell'imposta sul reddito delle societa').

I beni appartenenti a tale comparto, comprese le quote di partecipazione in societa' di persone cd. commerciali (che nella precedente disciplina rilevavano solo se iscritte nelle immobilizzazioni) devono essere presi in considerazione indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio e, quindi, sia che siano state iscritte nell'attivo circolante sia che costituiscano immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto riguarda i soggetti tenuti alla redazione del bilancio ai sensi del decreto legislativo n. 127 del 1991, si ricorda che i beni in esame, qualora iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, devono essere allocati nel punto B.III dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile, potendo essere allibrati, a seconda dei casi, ai numeri 1) partecipazioni, 3) altri titoli e 4) azioni proprie.

Nell'ipotesi in cui i predetti beni siano classificati come attivo circolante, gli stessi risulteranno alla voce C.III del predetto schema di stato patrimoniale, nei punti 1), 2), 3) e 4) partecipazioni, 5) azioni proprie, 6) altri titoli.

Con riferimento alle azioni proprie (indipendentemente dalla classificazione delle stesse nell'attivo dello stato patrimoniale), si ribadiscono le conclusioni tratte nella circolare n. 48/E del 1997: tali azioni, ai sensi dell'art. 2357-ter del codice civile, non danno diritto ad alcun utile (quello loro riferibile e', infatti, attribuito proporzionalmente alle altre azioni) e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non entrano nel calcolo del test di operativita'.

I beni richiamati all'articolo 85, comma 1, del TUIR, cui rinvia l'articolo 30 in esame, rilevano ai fini del test di operativita', indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato.

Concorrono, pertanto, alla verifica del test di operativita', come precisato tra l'altro nella circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E e, da ultimo, nella circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E (risposta 6.5), le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR in materia di participation exemption.

Con riferimento al valore dei crediti, si rileva che rientrano nella base di computo i soli crediti da finanziamento, in quanto suscettibili di



generare componenti positivi di reddito. Sono esclusi, pertanto, i crediti aventi natura commerciale, in quanto generati non da operazioni di finanziamento, bensì da operazioni finalizzate all'acquisizione di beni o di servizi. L'esclusione dei crediti commerciali dall'ambito di quelli rilevanti al fine dell'effettuazione del test di operatività non opera, tuttavia, laddove in base alle specifiche condizioni e modalità di pagamento pattuite possa ritenersi che l'operazione, risultando disciplinata da previsioni contrattuali non in linea con la prassi commerciale del settore, sia di fatto riconducibile ad un vero e proprio negozio di finanziamento.

Non rientrano, in particolare, tra gli elementi patrimoniali rilevanti agli effetti del calcolo dei ricavi presunti, i crediti per rimborsi di imposte, in quanto non derivanti da operazioni di finanziamento.

In modo speculare, si ritiene che anche gli interessi che maturano sui crediti diversi da quelli di finanziamento devono essere esclusi dai proventi rilevanti per il calcolo dei ricavi effettivi imputati a conto economico.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR. n. 600 del 1973. In tal caso, ai fini della disciplina in esame, non si tiene conto dei crediti, che - come è noto - non trovano rappresentazione contabile.

#### 3.2.1.1 Applicazione delle percentuali per il 2006.

Le nuove disposizioni indicate nella lettera a) dell'articolo 30 trovano applicazione, ai sensi del comma 110 della legge finanziaria 2007, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 solo se più favorevoli al contribuente. Diversamente le stesse entrano in vigore a partire dal 1 gennaio 2007.

Si rinvia, al riguardo, al successivo paragrafo 10 in cui è appositamente trattata la decorrenza delle nuove disposizioni introdotte dalla legge finanziaria 2007.

#### 3.2.1.2 Beni situati nei piccoli Comuni.

La percentuale del 2 per cento prevista dalla citata lettera a) dell'articolo 30 è ridotta, per espressa previsione normativa introdotta dal comma 326 della legge finanziaria 2007 e inserita nel comma 1 del medesimo articolo 30, all'1 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Si considerano situate nei predetti Comuni le partecipazioni detenute dalle società con sede legale negli stessi. Ai fini della predetta localizzazione non rileva, pertanto, la sede legale della società emittente.

Si fa presente che, ai sensi del comma 1364 della legge finanziaria 2007, la suddetta agevolazione è applicabile a partire dal 1 gennaio 2007.

#### 3.2.2 Comparto "Immobili"

La prima parte della lettera b) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione del coefficiente del 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria.

La norma si riferisce, in particolare, ai beni immobili costituiti da terreni e fabbricati, nonché ai beni indicati nel citato articolo 8-bis ossia alle navi destinate all'esercizio di attività commerciali o alla pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 (ora sostituita dal Nuovo Codice della nautica da diporto approvato con decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, n.d.r.).

Tali beni sono iscritti, come immobilizzazioni materiali, nelle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile: B.II, 1) - terreni e fabbricati e B.II, 4) - altri beni.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973.

In base al tenore letterale della norma, i beni in esame rilevano anche se condotti in locazione finanziaria. Non rilevano, invece, se

acquisiti in locazione, comodato o noleggio.

Gli immobili concessi in usufrutto costituito a titolo gratuito, in favore di soggetti diversi dai soci o loro familiari di cui all'articolo 5, ultimo comma, del TUIR, non essendo idonei a produrre reddito per la società nuda proprietaria, non rientrano tra gli asset rilevanti ai fini del test di operatività, né ai fini della determinazione del reddito minimo (vedi risoluzione n. 94/E del 25 luglio 2005).

Diversamente, qualora l'usufrutto sull'immobile sia concesso a titolo oneroso, lo stesso dovrà essere ricompreso tra gli asset rilevanti ai fini sia del test di operatività che della determinazione del reddito minimo. In siffatta ipotesi anche i componenti positivi generati dalla concessione in usufrutto dei predetti immobili concorreranno alla determinazione dei ricavi effettivi di cui al comma 1 dell'articolo 30.

Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto ancora non suscettibili di utilizzazione e, quindi, non idonee a produrre alcun tipo di provento. Le società che hanno in patrimonio soltanto immobilizzazioni in corso, come enunciato nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, sono esonerate dall'onere di presentare l'istanza di disapplicazione alla competente Direzione regionale.

Gli immobili iscritti in magazzino (cd. "immobili merce"), non essendo compresi tra gli asset indicati nel primo comma dell'articolo 30, non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili.

L'ultima parte della stessa lettera b) dell'articolo 30, modificata dalle nuove disposizioni del comma 109 del finanziaria 2007, prevede che la percentuale del 6 per cento sia ridotta al 5 per cento, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, ovvero al 4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

La percentuale ridotta del 4 per cento si applica per gli immobili abitativi nuovi con esclusivo riferimento al triennio agevolato. Allo scadere del triennio l'immobile andrà considerato tra gli asset cui si applica la percentuale più elevata. Ad un immobile abitativo acquistato, ad esempio, nel 2004 si applicheranno per l'intero triennio preso a base per l'effettuazione del test di operatività le seguenti percentuali:

- . 4% per il periodo d'imposta 2006;
- . 6% per il periodo d'imposta 2007.

Analogo criterio andrà utilizzato per l'applicazione della percentuale di redditività del 3 o 4,75 per cento.

Con specifico riferimento agli immobili oggetto di rivalutazione, ai sensi dell'articolo unico, commi 469 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria 2006), relativamente ai quali è stata versata l'imposta sostitutiva si ricorda che i maggiori valori conseguenti alla predetta rivalutazione saranno rilevanti ai fini fiscali a partire dal periodo d'imposta 2008. Ne consegue che:

- . fino al 2007 gli immobili in questione dovranno essere assoggettati al test di operatività con il coefficiente del 6 per cento applicato al valore non rivalutato;
- . a partire dal periodo d'imposta 2008 (e per i successivi due periodi d'imposta) i cespiti in oggetto parteciperanno al test di operatività con il coefficiente agevolato del 4 per cento che verrà applicato - per tutto il triennio preso in considerazione dal comma 2 dell'articolo 30 - sul maggior valore divenuto fiscalmente rilevante;
- . a partire dal periodo d'imposta 2011 tornerà nuovamente applicabile il coefficiente del 6 per cento sul valore rivalutato.

Analoghi criteri andranno utilizzati per l'applicazione della percentuale di redditività del 3 o 4,75 per cento.

### 3.2.3 Comparto "Altre immobilizzazioni"

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione della percentuale del 15 per cento sul valore delle "altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria".

Rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2), nonché le attrezzature industriali e commerciali (B,

II, 3) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4), diversi dalle navi indicate nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.

Come precisato nel paragrafo precedente, le navi indicate nel citato art. 8-bis rientrano nel comparto immobili e alle stesse e' applicabile il coefficiente di redditivita' presunta del 6 per cento.

Tra le immobilizzazioni immateriali in esame rientrano, in quanto suscettibili di produrre ricavi o proventi, sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze, ecc.) sia quelle rappresentate da costi ad utilita' pluriennale (quali, ad esempio, avviamento, costi di impianto e ampliamento, spese di ricerca, spese di pubblicita', ecc.).

Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 48/E del 1997, per le c.d. spese relative a piu' esercizi (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca e sviluppo e spese di pubblicita'), l'ammontare da assumere ai fini dell'applicazione delle percentuali previste dalla norma in esame e' quello risultante dal bilancio (cioe' al netto degli importi gia' dedotti in precedenti esercizi). In proposito si sottolinea che le spese relative a piu' esercizi costituiscono oneri aventi utilita' pluriennale e non "beni" nell'accezione fatta propria dal legislatore fiscale nell'articolo 110, comma 1, del TUIR. Alle stesse, pertanto, non si applicano i criteri valutativi stabiliti da tale ultima disposizione.

Rientrano, inoltre, tra le "Altre immobilizzazioni" i beni strumentali di valore inferiore a 516,46 euro.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973.

Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a recare contributo alla produzione dei proventi. Analogamente non rilevano, ai fini in esame, gli acconti pagati in relazione all'acquisizione di dette immobilizzazioni in corso.

Per espressa previsione normativa introdotta dal comma 326 della legge finanziaria 2007 e inserita nel comma 1 del medesimo articolo 30, la percentuale del 15 per cento prevista dalla citata lettera c) dell'articolo 30 e' ridotta al 10 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Al riguardo si osserva che i beni rientranti nel comparto in esame si considerano "situati" nei menzionati Comuni al ricorrere delle seguenti circostanze:

- nel caso dei beni materiali (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.), quando gli stessi siano localizzati nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;
- nel caso dei beni immateriali e degli oneri aventi utilita' pluriennale, quando la societa' che procede al test di operativita' (nel bilancio della quale gli stessi sono iscritti) ha la propria sede legale nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti.

### 3.3 Valore dei beni e delle immobilizzazioni

Come espressamente previsto dal comma 2 dell'articolo 30, ai fini della determinazione del valore dei beni, trova applicazione l'articolo 110, comma 1, del TUIR, secondo cui "il costo e' assunto al lordo delle quote di ammortamento gia' dedotte". A tale valore occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le societa' non operative, indipendentemente dalla deducibilita' fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.

La disposizione si applica ai beni ammortizzabili, sia materiali sia immateriali, anche se completamente ammortizzati, ma a condizione che non siano stati eliminati dal processo produttivo. Rileveranno pertanto anche i beni ammortizzabili di valore inferiore a 512,46 euro il cui costo sia stato integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento ai sensi dell'art. 102, comma 5, del TUIR.

Il valore da assumere ai fini dell'applicazione della disciplina sulle societa' non operative e' quello determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR anche con riferimento ai seguenti cespiti:

- aree su cui insiste un fabbricato strumentale, a prescindere dalla circostanza che il "costo" da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, sia al netto del costo delle stesse;
- veicoli a motore, a prescindere dalle limitazioni previste dall'articolo 164 del TUIR.

Il valore dei beni va assunto al netto delle plusvalenze iscritte, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. c) del TUIR. Per i beni che hanno fruito di contributi imponibili in conto impianti, il valore da considerare e' lo stesso che la societa' assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il relativo valore da assumere dipendera' dalla modalita' di rappresentazione contabile adottata.

Piu' precisamente, se il contributo e' stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, l'importo su cui applicare i coefficienti di redditivita' minima presunta sara' piu' basso rispetto all'ipotesi in cui il contributo concorre alla determinazione del reddito con la tecnica dei risconti in correlazione con il processo di ammortamento. In definitiva la prima modalita' di contabilizzazione determina un valore del test di operativita' piu' basso da confrontarsi con ricavi effettivi piu' bassi, mentre la seconda determina un confronto tra valori sia presunti che effettivi piu' alti.

Nel caso di beni costituiti da azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni trova applicazione la disposizione contenuta nel comma 1, lett. d) dell'articolo 110 del TUIR secondo cui il costo si intende non comprensivo di maggiori o minori valori iscritti.

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

Tale valore dovra' essere preso in considerazione, al fine di equiparare il trattamento dei beni acquisiti in proprieta' con quello dei beni in locazione finanziaria, anche nell'ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione del riscatto.

Al riguardo, devono considerarsi superate le indicazioni fornite con le circolari precedentemente emanate.

3.4 Determinazione dell'effettivo ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi.

Per verificare se una societa' possa considerarsi non operativa occorre mettere a raffronto, su un arco temporale triennale, l'effettivo ammontare dei ricavi, dell'incremento delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni rientranti nei comparti indicati nei precedenti paragrafi.

I ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) da considerare per l'applicazione della disciplina in esame sono quelli desumibili dal conto economico. Come precisato nel successivo comma 2 dell'articolo 30, tali componenti vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

In particolare, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tener conto:

- per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci A1 e A5 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del codice civile (ossia "ricavi delle vendite e delle prestazioni", "altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio");
- per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci A2, A3 e B11 (ossia "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti", "variazione dei lavori in corso su ordinazione", "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci"). L'ammontare delle predette voci va assunto cosi' come risulta dal conto economico anche quando il relativo importo deriva dalla somma algebrica di sottovoci con opposto segno algebrico. Ad esempio, con riferimento ad un conto economico nel quale risultano gli importi di 50 alla voce A2, di -30 alla voce A3 e di 40 alla voce B11 (quest'ultimo derivante dalla somma

algebrica di -30 di decrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative a materie prime, sussidiarie e di consumo e di 70 di incrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative alle merci), l'ammontare delle rimanenze da tenere in considerazione sara' pari a 90, cioe' 50 di cui alla voce A2 e 40 di cui alla voce B11. Nessun rilievo deve, infatti, essere accordato all'importo indicato nella voce A3 che, nell'esempio proposto, evidenzia un decremento di rimanenze, come tale irrilevante ai fini dell'effettuazione del test di operativita'.

Per le societa' e gli enti non residenti che svolgono attivita' commerciale in Italia mediante stabile organizzazione si deve tener conto dei soli ricavi, incrementi di rimanenze e proventi (esclusi quelli straordinari) conseguiti dalla stabile organizzazione.

Si precisa che le disposizioni previste dall'articolo 30, comma 1, sono applicabili anche nei confronti delle societa' diverse da quelle indicate nell'art. 113 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385: al riguardo, i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile devono tener conto dei proventi indicati alle voci C15 e C16 del conto economico, mentre i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole stabilite dal decreto legislativo n. 87 del 1992 e dal provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, devono tener conto degli importi risultanti dalle voci 10, 20, 30, 40 e 70.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) va desunto dalle scritture contabili previste dall'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973.

Come precisato, ai fini della verifica della condizione di operativita' occorre considerare soltanto le componenti ordinarie di reddito: solo le componenti derivanti dalla gestione caratteristica o, comunque, abituale, dell'impresa risultano, infatti, significative al fine di stabilire se l'impresa puo' considerarsi operativa. Al riguardo, si fa presente che nell'ipotesi di cessione d'azienda o di ramo aziendale il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni da cui origina una plusvalenza unitaria iscrivibile tra i componenti straordinari alla voce E20 del conto economico. Ne consegue che da tale plusvalenza non puo' essere estrapolata la parte riferibile alle merci e agli altri beni che, ove ceduti singolarmente, risultano iscritti nella gestione ordinaria del conto economico.

### 3.5 Calcolo dei ricavi presunti

Il comma 2 del citato articolo 30 stabilisce che i ricavi, i proventi e i valori dei beni e delle immobilizzazioni relativi alle lettere a), b) e c) dello stesso articolo 30 devono essere assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Sebbene la norma non lo preveda espressamente, si ritiene che anche gli incrementi delle rimanenze debbano essere assunti sulla base delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Per il calcolo dei ricavi presunti (RP) occorre in primo luogo determinare l'investimento medio che la societa' ha realizzato nel corso dei tre esercizi per ciascuna categoria dei beni individuabile all'interno dei seguenti comparti menzionati nei precedenti paragrafi):

- a) titoli e assimilati;
- a') titoli e assimilati situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;
- b) immobili;
- b') immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- b'') immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- c) altre immobilizzazioni;
- c') altre immobilizzazioni situate in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti.

Assumendo IA<sub>x</sub>, IA'<sub>x</sub>, IB<sub>x</sub>, IB'<sub>x</sub>, IB''<sub>x</sub>, IC<sub>x</sub> e IC'<sub>x</sub> come investimenti dell'esercizio x riferibili rispettivamente alle categorie di beni a), a'), b), b'), b''), c) e c') si avra' che:

$$\begin{aligned}
 IAx &= (a_{1x} P_{gx} + a_{2x} P_{gx} + \dots + a_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 IA'x &= (a'_{1x} P_{gx} + a'_{2x} P_{gx} + \dots + a'_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 IBx &= (b_{1x} P_{gx} + b_{2x} P_{gx} + \dots + b_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 IB'x &= (b'_{1x} P_{gx} + b'_{2x} P_{gx} + \dots + b'_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 IB''x &= (b''_{1x} P_{gx} + b''_{2x} P_{gx} + \dots + b''_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 ICx &= (c_{1x} P_{gx} + c_{2x} P_{gx} + \dots + c_{nx} P_{gx}) / gtx; \\
 IC'x &= (c'_{1x} P_{gx} + c'_{2x} P_{gx} + \dots + c'_{nx} P_{gx}) / gtx.
 \end{aligned}$$

In questa formula:

- . g rappresenta il numero dei giorni di mantenimento nella societa' di ogni singolo bene per ciascun esercizio interessato dalla verifica
  - . gt il numero totale dei giorni di ciascun esercizio.
- Analogamente si dovra' operare per i due esercizi precedenti x-1 ed x-2.

I risultati ottenuti per ciascun anno vanno divisi per tre, ottenendo, per ciascun gruppo di beni posseduti nei tre esercizi, il valore medio. Se in uno degli anni presi in considerazione il valore dei beni appartenenti ad un determinato comparto e' pari a 0 la somma dei prodotti va comunque divisa per 3.

Sintetizzando in una formula ed indicando i valori medi rispettivamente con le lettere MIA, MIA', MIB, MIB', MIB'', MIC, MIC', avremo:

- .  $MIA = (IAx + IA_{x-1} + IA_{x-2}) / 3;$
- .  $MIA' = (IA'x + IA'_{x-1} + IA'_{x-2}) / 3;$
- .  $MIB = (IBx + IB_{x-1} + IB_{x-2}) / 3;$
- .  $MIB' = (IB'x + IB'_{x-1} + IB'_{x-2}) / 3;$
- .  $MIB'' = (IB''x + IB''_{x-1} + IB''_{x-2}) / 3;$
- .  $MIC = (ICx + IC_{x-1} + IC_{x-2}) / 3;$
- .  $MIC' = (IC'x + IC'_{x-1} + IC'_{x-2}) / 3.$

Ad ognuno di detti valori medi devono essere applicate le corrispondenti percentuali pari al

- . 2 per il MIA;
- . 1 per il MIA';
- . 6 per il MIB;
- . 5 per il MIB';
- . 4 per il MIB'';
- . 15 per il MIC;
- . 10 per il MIC'.

La somma dei prodotti cosi' ottenuti (RP) va raffrontata con l'ammontare di ricavi, proventi e incrementi di rimanenze effettivi (RE), assumendo a tal fine la media di detti valori determinata con riferimento ai predetti tre esercizi.

Si precisa che nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

Per le societa' costituite da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovra' essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione).

Come sopra evidenziato, ai fini del computo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio (ivi compreso il primo periodo d'imposta) dovra' essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale. Nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno il risultato ottenuto dovra' essere ragguagliato all'anno espresso in giorni.

Ad esempio, si supponga un bene di valore pari a 100 posseduto per 120 giorni e tre diversi contribuenti:

- 1) contribuente con periodo d'imposta di 12 mesi. Il valore da considerare per la determinazione dei ricavi presunti sara' pari a  $(100 \times 120) / 365 = 32,88$ .
- 2) contribuente con periodo d'imposta di 6 mesi. Occorre, in primo luogo, ragguagliare il bene al periodo di possesso  $(100 \times 120) / 183 = 65,57$ ; successivamente, per ottenere il valore da considerare per la

- determinazione dei ricavi presunti, si dovra' rapportare il periodo di possesso all'anno  $(65,93 \times 183)/365 = 32,88$ .
- 3) contribuente con periodo d'imposta di 18 mesi. Occorre, in primo luogo, ragguagliare il bene al periodo di possesso  $(100 \times 120) / 548 = 21,89$ ; successivamente, per ottenere il valore da considerare per la determinazione dei ricavi presunti, si dovra' rapportare il periodo di possesso all'anno  $(21,89 \times 548)/365 = 32,88$ .

Se la somma dei valori effettivi (RE) e' inferiore rispetto alla somma dei valori presunti (RP), la societa' si considera non operativa e dovra', pertanto, applicare la relativa disciplina.

Ai fini della verifica dell'operativita', non assume rilievo l'adeguamento dei ricavi agli studi di settore o ai parametri, in quanto tali componenti positivi di reddito non sono transitati a conto economico. Resta inteso che l'adeguamento spontaneo agli studi di settore o ai parametri comporta la dichiarazione di un maggior reddito che puo' essere legittimamente preso in considerazione, invece, per verificare il rispetto del reddito e del valore della produzione minimo previsto dalla normativa sulle societa' non operative.

#### 4. Determinazione del reddito imponibile minimo

Il reddito imponibile minimo imputabile alle societa' non operative deve essere non inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni di cui alle lettere a), b) e c) indicati dal comma 1 dell'articolo 30, posseduti nell'esercizio per il quale si sta verificando la condizione di operativita', delle percentuali rispettivamente dell'1,50, del 4,75 (per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la percentuale e' ridotta al 3 per cento) e del 12 per cento.

Proseguendo l'esemplificazione del paragrafo precedente, il reddito presunto dell'anno x (REP<sub>x</sub>) si ricava nel modo seguente:

$$REP_x = (IA_x \times P_{1,50} + IA'_x \times P_{1,50} + IB_x \times P_{4,75} + IB'_x \times P_{4,75} + IB''_x \times P_3 + IC_x \times P_{12} + IC'_x \times P_{12}) / 100$$

Si evidenzia che i valori di IA<sub>x</sub>, IA'<sub>x</sub>, IB<sub>x</sub>, IB'<sub>x</sub>, IB''<sub>x</sub>, IC<sub>x</sub> e IC'<sub>x</sub> sono determinati secondo i criteri descritti nel paragrafo precedente e sono riferiti soltanto ai valori dei beni posseduti nell'esercizio x interessato dalla verifica.

#### Esempio

Si ipotizzi una societa' che, nei periodi d'imposta 2004, 2005 e 2006, presenti la seguente situazione.

Beni	Valore 2004 (anno x-2)	Valore 2005 (anno x-1)	Valore 2006 (anno x)	Media di riferimento
Partecipazioni (a)	200.000 (IA <sub>x-2</sub> )	225.000 (IA <sub>x-1</sub> )	250.000 (IA <sub>x</sub> )	225.000 (MIA)
Immobili diversi da A/10 e navi (b)	275.000 (IB <sub>x-2</sub> )	250.000 (IB <sub>x-1</sub> )	310.000 (IB <sub>x</sub> )	278.000 (MIB)
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (IB' <sub>x-2</sub> )	50.000 (IB' <sub>x-1</sub> )	50.000 (IB' <sub>x</sub> )	50.000 (MIB')
Immobili abitativi (b'')	50.000 (IB'' <sub>x-2</sub> )	50.000 (IB'' <sub>x-1</sub> )	50.000 (IB'' <sub>x</sub> )	50.000 (MIB'')
Altre immobilizzazioni (c)	25.000 (IC <sub>x-2</sub> )	40.000 (IC <sub>x-1</sub> )	60.000 (IC <sub>x</sub> )	42.000 (MIC)

In primo luogo, occorre determinare l'ammontare dei ricavi presunti in base alle percentuali stabilite nel comma 1 dell'articolo 30 in commento.

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Partecipazioni (a)	225.000 (MIA)	2	4.500
Immobili diversi da A/10 e navi (b)	278.000 (MIB)	6	16.680
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (MIB')	5	2.500
Immobili abitativi (b'')	50.000 (MIB'')	4	2.000
Altre immobilizzazioni (c)	42.000 (MIC)	15	6.300
			31.980 (RP)

Qualora la società dichiarerà un valore effettivo RE (media dei ricavi, proventi e incrementi di rimanenze nei periodi d'imposta 2004, 2005, 2006) inferiore rispetto al ricavo presunto (31.980), la stessa sarà considerata non operativa e dovrà determinare il reddito minimo a cui adeguarsi secondo lo schema seguente. Le società che dichiarino ricavi effettivi pari o superiori a quelli presunti sono considerate, invece, operative.

Beni	Valore 2006 (anno x)	Percentuale	Reddito minimo
Partecipazioni (a)	250.000 (IAx)	1,5	3.750
Immobili diversi da A/10 e navi (b)	310.000 (IBx)	4,75	14.725
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (IB'x)	4,75	2.375
Immobili abitativi (b'')	50.000 (IB''x)	3	1.500
Altre immobilizzazioni (c)	60.000 (ICx)	12	7.200
			29.550 (REPX)

Il reddito che la società dovrà dichiarare per adeguarsi alla disciplina in commento (REPx) sarà pari a 29.550.

#### 4.1 Effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo

La disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge.

I soggetti interessati dovranno indicare alla colonna 1 del rigo RF80 del modello Unico 2007 società di capitali, la somma degli importi che non



concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative (quali, ad esempio, i) i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ii) il reddito esente ai fini IRES per effetto di specifiche disposizioni, quale, ad esempio, quella di parziale detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all'articolo 87 del TUIR, iii) i dividendi parzialmente esclusi da imposizione ai sensi dell'articolo 89 del TUIR).

Il reddito minimo imponibile sara', quindi, indicato nella colonna 2 del rigo F80 e sara' pari alla differenza tra il reddito presunto (indicato nella colonna 5 del rigo RF79) e il reddito escluso per effetto di disposizioni agevolative (indicato nella colonna 1 del rigo RF80).

Ad esempio, in presenza di:

. reddito presunto = 29.550

. agevolazioni = 2.000

il reddito minimo imponibile sara' pari a 27.550 e dovra' essere indicato nel modello Unico 2007 cosi' come di seguito riportato.

OMISSIS

Vedi versione della circolare in formato PDF

Se il reddito imponibile minimo (indicato al rigo RF80, colonna 2 del modello Unico) risulta superiore al reddito effettivo (indicato al rigo RN5) e' necessario l'adeguamento al reddito imponibile minimo integrando il reddito effettivo di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

#### 5. Perdite degli esercizi pregressi

In base all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 30, le perdite degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello imponibile minimo.

Ad esempio, nel caso di:

. reddito presunto = 29.550

. reddito dichiarato = 49.550

. perdite precedenti = 30.000

la societa' potra' portare in diminuzione nel periodo d'imposta solo la perdita di 20.000 esattamente corrispondente all'eccedenza del reddito effettivo dichiarato rispetto a quello minimo presunto (49.550 - 29.550). La restante perdita di 10.000 potra' essere riportata nei periodi d'imposta successivi ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

Con riferimento all'applicazione di tale ultima disposizione alle societa' in nome collettivo e in accomandita semplice - le quali, ai fini IRPEF risultano fiscalmente trasparenti, imputando il reddito o la perdita ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi - si rende necessario stabilire quale criterio debba essere adottato dai soci medesimi ai fini della deduzione delle perdite di esercizi precedenti.

La locuzione "perdite di esercizi precedenti", nei casi in cui la societa' non operativa sia un soggetto fiscalmente trasparente, deve essere riferita a tutte le perdite d'impresa pregresse conseguite dai soci persone fisiche o enti non commerciali assoggettati, per norma o per opzione, al regime di contabilita' ordinaria, incluse, quindi, anche quelle eventualmente derivanti dallo svolgimento di un'attivita' imprenditoriale autonoma del socio o quelle derivanti dalla partecipazione a societa' di persone considerate o meno operative.

Cio' in considerazione dell'impossibilita' di individuare quale "tipo di perdita" (se quella derivante da una eventuale attivita' imprenditoriale individualmente svolta ovvero dalla partecipazione in societa' di persone) sia stata utilizzata per compensare il reddito di periodo (tra cui quello imputato per trasparenza della partecipata non operativa). Gli importi indicati nel modello di dichiarazione, infatti, si riferiscono indistintamente a tutte le perdite d'impresa in contabilita' ordinaria conseguite in precedenti esercizi, siano esse derivanti da una eventuale attivita' imprenditoriale che dalla partecipazione in societa' di persone operative e non.

Si ritiene, quindi, che il limite previsto dalla norma in commento (articolo 30, comma 3. ultimo periodo) riguardi, per il socio di una società in nome collettivo o in accomandita semplice, tutte le perdite di esercizi precedenti indistintamente risultanti nel modello di dichiarazione.

Appare opportuno evidenziare che il legislatore ha disciplinato il trattamento delle sole "perdite di esercizi precedenti" e non anche il trattamento delle perdite dell'esercizio relativamente al quale si effettua il test di operatività, dal momento che la società considerata non operativa nell'esercizio x non potrà dichiarare alcuna perdita nel medesimo esercizio, dovendo, come detto, adeguarsi alla normativa in commento dichiarando (almeno) un reddito minimo imponibile.

Cio' posto, si evidenzia che con l'utilizzo della locuzione "perdite di esercizi precedenti" il legislatore ha inteso riferirsi, a ben vedere, all'ipotesi in cui la società che non ha superato il test di operatività sia fiscalmente non "trasparente".

Qualora, diversamente, la società non operativa sia fiscalmente trasparente, la limitazione all'utilizzo in compensazione troverà applicazione con riferimento a tutte le perdite (pregresse e di periodo) del socio persona fisica. Tra queste ultime sono comprese tutte le perdite conseguite dal socio e, dunque, quelle rivenienti dall'attività imprenditoriale eventualmente esercitata in forma individuale, nonché quelle ricevute per trasparenza da società di persone dallo stesso partecipate.

Si propone di seguito un'esemplificazione numerica allo scopo di meglio illustrare le conclusioni appena prospettate.

Si consideri una persona fisica (Tizio) che, oltre ad esercitare un'attività imprenditoriale in forma individuale, detenga due partecipazioni (entrambe nella misura del 50 per cento) in altrettante società in nome collettivo (Alfa e Beta). Si supponga che nel periodo d'imposta oggetto di osservazione (anno x) soltanto la prima società abbia superato il test di operatività: Beta snc, pertanto, è nel medesimo periodo qualificabile come società non operativa.

Il plafond di perdite pregresse di cui Tizio può disporre è il seguente:

- (500) quali perdite pregresse riportabili, rivenienti dall'esercizio della ditta individuale;
- (400) quale quota di perdite pregresse ricevute "per trasparenza" dalla società Alfa;
- (200) quale quota di perdite pregresse ricevute "per trasparenza" dalla società Beta in precedenti esercizi in cui la stessa aveva superato il test di operatività;
- totale perdite pregresse di Tizio: (1.100)

Nel corso del periodo d'imposta x Beta snc (come detto non operativa) evidenzia un reddito imponibile minimo pari a 1.600 e un reddito effettivo pari a 2.600. La quota di reddito di competenza di Tizio (socio al 50 per cento) è, pertanto, pari a 800 (relativamente al reddito minimo) e a 1.300 (relativamente al reddito dichiarato).

L'eccedenza della quota di reddito effettivo su quella di reddito presunto è, pertanto, pari a 500. Tale ultimo importo costituisce l'ammontare massimo di perdite pregresse utilizzabili ad abbattimento della quota di reddito imputato dalla società non operativa. Nell'esempio, dunque, il reddito della società non operativa che Tizio si vedrà imputare per trasparenza (e che deve concorrere alla formazione del proprio imponibile) sarà pari ad 800, trovando l'intera eccedenza di cui sopra (500) capienza nel plafond delle perdite pregresse di Tizio (1.100). In proposito si osserva che, dal momento che gli importi indicati nel modello di dichiarazione si riferiscono indistintamente a tutte le perdite d'impresa conseguite in precedenti esercizi, le perdite precedentemente trasferite a Tizio da Beta snc si sono confuse con quelle ricevute dalle altre società partecipate trasparenti (oltre che con quelle rivenienti dall'attività imprenditoriale dallo stesso esercitata in via autonoma).

Proseguendo nell'esempio, si supponga che nel corso del medesimo periodo d'imposta (anno x) Tizio abbia conseguito perdite sia dalla gestione della propria impresa individuale (per un importo di 500) sia dalla partecipazione in Alfa snc (quest'ultima ha trasferito per trasparenza perdite per 300).

Nell'esempio prospettato, pertanto, nell'anno x Tizio consegue i seguenti risultati:

- 500 dalla propria ditta individuale;
- 300 (per trasparenza) dalla propria partecipata Alfa snc;
- + 800 (per trasparenza) dalla propria partecipata Beta snc non operativa per il medesimo periodo d'imposta (al netto della quota di reddito, pari a 500, compensata con le perdite pregresse).

In coerenza alla ratio della disciplina di contrasto alle società non operative (che impone a queste ultime di evidenziare un reddito da assoggettare a tassazione non inferiore ad un imponibile minimo forfetariamente determinato), si ritiene che le perdite di periodo di Tizio non possano essere utilizzate per compensare l'imponibile ricevuto per trasparenza dalla propria partecipata non operativa.

#### 6. Determinazione del reddito minimo ai fini IRAP

Il comma 109 della legge finanziaria 2007 ha introdotto, all'interno dell'articolo 30, un nuovo comma 3-bis contenente una presunzione finalizzata ad individuare il valore della produzione minimo delle società e degli enti considerati non operativi. Si tratta di una disposizione innovativa dal momento che in precedenza il regime delle società non operative produceva effetto ai soli fini della determinazione del reddito d'impresa e non anche in relazione all'IRAP.

In particolare, il nuovo comma 3-bis stabilisce che, fermo l'ordinario potere di accertamento, il valore della produzione netta delle società e degli enti non operativi si presume non inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3, aumentato:

- . delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- . dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- . dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- . degli interessi passivi.

In linea di principio, quindi, il valore della produzione rilevante ai fini IRAP, nell'ambito del particolare meccanismo delle società non operative, tiene conto in aumento di quelle componenti che generalmente non sono deducibili ai fini della determinazione del valore della produzione in via ordinaria. Si pensi, ad esempio, ai costi del personale che, seppur con alcune eccezioni, non sono deducibili all'atto della determinazione dell'imponibile IRAP.

Come precisato ai fini IRES, anche relativamente all'IRAP la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali specificatamente previste ai fini IRAP. Al riguardo, si rinvia alle considerazioni evidenziate nel successivo paragrafo 9.

La disposizione in commento trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1 gennaio 2007. Pertanto, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'eventuale adeguamento IRAP dovrà essere effettuato nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2008, mentre per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che comprende la data del 1 gennaio 2007, l'adeguamento dovrà essere effettuato nel modello Unico 2007.

#### 7. Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.

Il mancato superamento del "test di operatività" comporta per il contribuente talune conseguenze anche in materia di imposta sul valore aggiunto.

In particolare, secondo quanto disposto nel comma 4 dell'articolo 30, l'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione delle società e degli enti non operativi:

- non potrà essere chiesta a rimborso;
- non potrà essere utilizzata in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, né essere ceduta ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Si evidenzia che la previsione contenuta nel comma 4 dell'articolo 30 riguarda esclusivamente l'impossibilità di chiedere a rimborso l'eccedenza IVA risultante dalla dichiarazione annuale. Il contribuente, quindi, potrà

ottenere, fermo restando il possesso dei requisiti previsti nell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, il rimborso dell'eccedenza IVA previsto dal medesimo articolo per periodi inferiori all'anno. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il contribuente risulti a fine esercizio non operativo ed abbia chiesto ed ottenuto nel medesimo esercizio un rimborso c.d. infrannuale lo stesso dovrà restituire, ai sensi del sesto comma del citato articolo 38-bis, il rimborso ottenuto, maggiorato di interessi e senza applicazione di sanzioni.

L'ultimo periodo del menzionato comma 4 stabilisce, inoltre, che l'eccedenza di credito IVA non potrà essere ulteriormente riportata a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi (con ciò verificandosi la definitiva perdita della possibilità di cd. compensazione verticale), qualora ricorrano le seguenti due condizioni:

1. la società o l'ente sia risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
2. la società o l'ente (risultato non operativo) non abbia effettuato - in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi - operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1. Al riguardo, ai fini del raffronto, deve assumersi come totale delle operazioni effettuate ai fini IVA l'ammontare complessivo del volume d'affari relativo all'anno x determinato ai sensi dell'articolo 20 del DPR n. 633 del 1972.

In base a quest'ultima disposizione, quindi, le società e gli enti non operativi in ciascun periodo d'imposta dovranno confrontare l'ammontare del volume d'affari realizzato con il valore presunto dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari. Nel caso in cui, per tre periodi d'imposta consecutivi, il volume d'affari risultasse inferiore al predetto ammontare forfetariamente determinato, le società e gli enti non operativi perderebbero definitivamente la possibilità di utilizzare il relativo credito IVA, anche a scomputo dell'IVA a debito riferita ai periodi d'imposta successivi.

La preclusione prevista dall'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 30 interessa i soggetti che non abbiano superato, in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi, il test di operatività di cui al comma 1.

Per stabilire se il credito IVA può essere o meno riportato in avanti, occorre far riferimento (quale termine cui raffrontare l'ammontare complessivo del volume d'affari) all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30. Deve escludersi, peraltro, che il legislatore, al fine di individuare le società non operative cui si applica il comma 4 in esame, abbia inteso affermare criteri diversi da quelli previsti dal citato comma 1 per le imposte sui redditi e per l'IRAP. La norma in esame, quindi, trova applicazione esclusivamente nei confronti delle società che non hanno superato il test di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30.

La disposizione di cui all'ultimo periodo del menzionato comma 4 (concernente le limitazioni previste ai fini IVA nel caso di mancato superamento del test di operatività), secondo quanto disposto dal comma 16 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006, trova applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore" del medesimo decreto legge n. 223.

La prima concreta applicazione di tale disposizione, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, potrà conseguentemente interessare l'eccedenza di credito IVA esistente alla data del 31 dicembre 2008 sempreché ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- . la società sia risultata non operativa, oltre che in tale esercizio, anche nel 2006 e 2007;
- . nel triennio 2006 - 2008 non siano state effettuate cessioni di beni o prestazioni di servizi di ammontare superiore a quello dei ricavi presunti determinati sulla base del test di operatività di cui al comma 1 dell'articolo 30.

Analoga verifica dovrà essere effettuata al termine di ogni anno successivo (ad es. 2009) con riferimento alla situazione riguardante l'anno stesso e il biennio immediatamente precedente (2007 - 2009).

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, si chiarisce che, annualmente, ed a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, dovrà operarsi un raffronto fra l'importo

risultante dall'applicazione del comma 1 dell'articolo 30 ed il volume d'affari IVA riferito, ai soli fini del raffronto in questione, al medesimo arco temporale compreso nel periodo di imposta rilevante ai fini dell'imposizione diretta.

Ad esempio, nel caso di periodo d'imposta avente durata 1 luglio - 30 giugno, si opereranno i raffronti di cui all'ultimo periodo del comma 4 con riferimento ai dati di bilancio ed ai volumi d'affari (questi ultimi, come appena precisato, opportunamente ricalcolati) relativamente agli esercizi 01.07.2006 - 30.06.2007, 01.07.2007 - 30.06.2008, 01.07.2008 - 30.06.2009: qualora nei tre periodi d'imposta la società non dovesse superare il test di operatività, la medesima, alla data del 1 luglio 2009, non potrà più riportare a nuovo l'eccedenza di credito esistente al 30 giugno dello stesso anno.

8. Fattispecie valutabili in sede di interpello disapplicativo.

Il comma 4-bis dell'articolo 30 prevede la possibilità per il contribuente di chiedere preventivamente la disapplicazione della disciplina in commento mediante la presentazione di un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. interpello disapplicativo).

Nel rinviare ai chiarimenti diramati con le circolari del 2 febbraio 2007, n. 5/E e del 15 marzo 2007, n. 14/E, qui di seguito si esaminano talune fattispecie valutabili in sede di interpello.

L'istanza di interpello con cui il contribuente intende dimostrare che, a causa di "oggettive situazioni", non ha potuto conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi (ordinari) e il reddito nelle misure minime previste dall'articolo 30, normalmente prevede una disapplicazione integrale della disciplina in esame.

Qualora le situazioni oggettive invocate dal contribuente si riferiscano ad alcuni soltanto degli asset considerati dal comma 1 dell'articolo 30 ovvero riguardino solo parte del triennio rilevante per la determinazione dei ricavi presunti, il Direttore Regionale potrà tenerne conto ai fini della disapplicazione parziale della disciplina nella misura in cui dette circostanze risultino determinanti per escludere dal test di operatività alcuni asset ovvero per determinare diversamente l'ammontare dei ricavi figurativi o del reddito minimo.

In tal caso il Direttore Regionale qualora ritenga rilevanti le circostanze invocate dal contribuente specificherà nella risposta all'interpello che "Sara' cura del contribuente provvedere a neutralizzare l'effetto della presenza di tali situazioni eliminando nei calcoli il valore degli asset interessati dalle stesse e dei ricavi ad essi direttamente correlabili". In tal modo le riferite situazioni rileveranno solo nella misura in cui le stesse risultino determinanti per il superamento del "test di operatività" e/o per il conseguimento della misura minima del reddito che deve essere dichiarata ai fini IRES ed IRAP.

Sara' cura del contribuente, in particolare, valutare il "ruolo" della specifica situazione obiettiva portata all'esame del Direttore Regionale.

Si valuti ad esempio una società che possieda:

- . l'immobile b1 con valore pari a 100.000 euro, locato per 5.000 euro annui
- . l'immobile b2 con valore pari a 250.000 euro, locato per 4.000 euro annui

Si ipotizzi, inoltre, che nel 2006 l'immobile b2 sia stato oggetto di ristrutturazione per l'intero anno.

Beni	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	100.000	100.000	100.000	100.000
Immobile b2	250.000	250.000	250.000	250.000
				350.000

L'ammontare dei ricavi presunti in base alle percentuali stabilite nel

comma 1 dell'articolo 30 in commento e' pari a

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Totale immobili	350.000	6	21.000
			21.000 (RP)

L'ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico e', invece, pari a

Ricavi effettivi	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	4.000	4.000	4.000	4.000
Immobile b2	5.000	5.000	5.000	5.000
				9.000 (RE)

Non avendo superato il test di operativita' (21.000 > 9.000), la societa' chiede e ottiene la disapplicazione evidenziando l'oggettiva impossibilita' di mettere a frutto l'immobile b2.

Tenendo conto della peculiare situazione riguardante il 2006, il test di operativita' puo' essere reimpostato nel seguente modo:

Beni	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	100.000	100.000	100.000	100.000
Immobile b2	250.000	250.000	---	166.666
				266.666

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Totale immobili	266.666	6	16.000
			16.000 (RP)

Anche l'ammontare dei ricavi effettivi, per omogeneita', dovra' essere adeguato al valore degli asset

Ricavi effettivi	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	4.000	4.000	4.000	4.000
Immobile b2	5.000	5.000		3.333
				7.333 (RE)

Considerato che i ricavi effettivi sono pari a 7.333 euro il test di

operativita' non puo' ritenersi superato anche quando si riconosca la validita' delle situazioni oggettive rappresentate dal contribuente.

L'importo di 16.000 euro va, pero', considerato come limite di riferimento per l'applicazione della intera disciplina delle societa' di comodo. Cio' significa, ad esempio, che ai fini delle limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza di credito IVA, il volume di affari conseguito in ciascuno dei tre periodi d'imposta consecutivi dovra' essere confrontato con il valore dei ricavi presunti rideterminato nei modi precedentemente indicati.

L'accoglimento delle circostanze oggettive rappresentate dal contribuente produce effetti anche sulla determinazione del reddito presunto.

Nel caso prima esaminato il reddito minimo presunto e' di 4.750 (pari al 4,75% di 100.000), valore non influenzato da quello dell'immobile b2. Da questo reddito minimo si parte anche per la determinazione del valore minimo della produzione rilevante ai fini IRAP.

In questi casi il contribuente deve compilare il prospetto di operativita' contenuto nel quadro RF del modello UNICO barrando la casella 2 ed indicando i dati al netto di quelli (riferiti, nell'esempio, all'immobile b2) che sulla base della risposta della Direzione Regionale possono essere legittimamente esclusi.

Come sopra precisato le disposizioni in commento si applicano indipendentemente dalle modalita' di determinazione del reddito. Si evidenzia, al riguardo, che la determinazione forfetaria del reddito, eventualmente prevista a beneficio di un contribuente, puo' costituire una "oggettiva situazione" che rende impossibile il conseguimento del reddito imponibile minimo di cui al comma 3 dell'articolo 30. Il contribuente, in tal caso, potra' chiedere la disapplicazione delle disposizioni in commento ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 30.

Come precisato nella circolare n. 5/E del 2007 con riguardo alle societa' immobiliari che hanno per oggetto la realizzazione e successiva locazione di immobili, e' possibile ottenere la disapplicazione qualora si dimostri l'impossibilita' di praticare canoni di locazione utili per superare il test di operativita' ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione si potra' fare riferimento ai valori (espressi in euro per mq al mese) riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, consultabile gratuitamente presso il sito internet dell'Agenzia del Territorio (<http://www.agenziaterritorio.it/servizi/osservatorioimmobiliare/consultazione/index.htm>).

Per le societa' che abbiano stipulato accordi in materia di contratti agrari di cui all'articolo 45 della legge n. 203 del 3 maggio 1982, potra' assumere rilevanza, ai fini della giustificazione del mancato superamento del test di operativita', ovvero del mancato conseguimento del reddito minimo, il canone di locazione risultante dai predetti accordi.

Ad ulteriore specificazione dei chiarimenti forniti nella menzionata circolare n. 5/E del 2007, si evidenzia che non e' possibile procedere all'emanazione del provvedimento disapplicativo a beneficio di una holding qualora sia stata rigettata l'istanza presentata da una (o piu') delle societa' da essa partecipate.

Costituisce, invece, circostanza utile ai fini dell'accoglimento dell'istanza disapplicativa il fatto che la societa' partecipata, pur disponendo di utili e riserve di utili teoricamente sufficienti - in ipotesi di integrale distribuzione - a consentire il superamento del test di operativita' da parte della holding partecipante, non abbia proceduto alla relativa distribuzione in attuazione di un piano di autofinanziamento finalizzato al concreto rafforzamento della attivita' produttiva, sempreche' venga dimostrato che l'utile sia stato (o sara') effettivamente investito.

Si consiglia di allegare alle istanze di interpello copia del prospetto di operativita' estratto dal quadro RF del modello UNICO contenente i dati necessari per la effettuazione del test relativo al periodo di imposta per il quale si chiede la disapplicazione. Per esigenze di intelligibilita', il prospetto dovra' essere corredato di una nota che dettagli in che modo si e' pervenuti alla determinazione dei dati aggregati.

9. Dati da indicare nei modelli di dichiarazione

### 9.1 Compilazione del prospetto di operativita'

Per la verifica delle condizioni di operativita' e per la determinazione del reddito imponibile minimo occorre compilare l'apposito prospetto contenuto nel modello di dichiarazione.

In particolare, riprendendo i dati riportati nel paragrafo 4 e 4.1 relativi ad una societa' di capitali, il prospetto dovra' essere compilato nel seguente modo:

OMISSIS

Vedi versione della circolare in formato PDF

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2007 delle societa' di capitali, la casella "Interpello" di cui al rigo RF72, colonna 2, deve essere barrata in caso di accoglimento dell'interpello disapplicativo. Le stesse istruzioni precisano che, in presenza di accoglimento parziale dell'interpello, il prospetto va comunque compilato. L'interpello va considerato parzialmente accolto se viene giustificato il solo mancato raggiungimento del reddito minimo ovvero quando vengono rappresentate circostanze che possono portare alla esclusione di alcuni asset dal calcolo di operativita' nelle ipotesi che sono state precisate nel paragrafo 8.

In caso di interpello integralmente accolto, che vale cioe' ad escludere in toto la disciplina sulle societa' non operative, occorre esclusivamente barrare la casella "interpello" del rigo RF72, senza compilare la restante parte del prospetto.

Posto che le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, i contribuenti con periodo d'imposta chiuso anteriormente alla data del 31 dicembre 2006 dovranno compilare soltanto i righi RF76 e RF77 del Modello UNICO SC 2006 indicando in tale ultimo modello di dichiarazione il totale dei ricavi presunti (colonna 2 del rigo RF76), il totale dei ricavi effettivi (colonna 3 del rigo RF76) e il totale del reddito presunto (colonna 5 del rigo RF76) nonche' eventuali agevolazioni valide ai fini IRES (rigo RF77).

Ad esempio, considerando i dati dell'esempio precedente relativi ad una societa' di capitali con periodo d'imposta 1 ottobre 2005 - 30 settembre 2006, il contribuente calcolera' extra modello i valori medi e i valori dell'esercizio relativi ai tre comparti ("Titoli e assimilati", "Immobili" e "Altre immobilizzazioni") tenendo conto delle nuove disposizioni della legge finanziaria 2007 e indichera' i valori ottenuti nel Modello UNICO SC 2006 nel seguente modo:

### 9.2 Compilazione del quadro IQ del Modello IRAP

Per determinare il valore della produzione minimo rilevante ai fini IRAP occorre riportare il valore indicato nella colonna 5 del rigo RF79 del Modello UNICO SC 2007 (al lordo di ogni agevolazione sia ai fini IRAP che ai fini IRES) nel rigo IQ75 del Modello IRAP SC 2007 (Sezione VII) e, successivamente, aumentarlo delle eventuali retribuzioni, dei compensi e degli interessi passivi di cui al comma 3-bis dell'articolo 30 (da indicare, rispettivamente, nei righi IQ76 e IQ77 di tale ultimo modello).

La somma dei predetti importi dovra' essere, infine, decurtata delle deduzioni e delle agevolazioni valide ai fini IRAP. Al riguardo si precisa che ai fini della determinazione del valore minimo della produzione non dovranno essere computate in diminuzione eventuali agevolazioni valide ai fini IRES, ma non applicabili anche ai fini IRAP. Il valore della produzione minima rilevante ai fini dell'IRAP va evidenziato, quindi, nel rigo IQ78, colonna 3, del Modello IRAP SC 2007.

Si supponga, ad esempio i seguenti importi:

- reddito presunto indicato al rigo RF79 pari a 29.550;
- retribuzioni e compensi pari a 2.500;
- interessi passivi pari a 2.000;
- agevolazioni IRAP pari a 500.

Il contribuente indichera' tali dati in dichiarazione come segue:



OMISSIS

Vedi versione della circolare in formato PDF

#### 10. Decorrenza

Il comma 110 della legge finanziaria 2007 stabilisce la decorrenza delle nuove disposizioni introdotte nell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

In particolare, le nuove disposizioni indicate nella lettera a), comma 1, dell'articolo 30 (riguardanti il comparto "Titoli e assimilati", compiutamente illustrate nel paragrafo 3.2.1) trovano applicazione, ai sensi del menzionato comma 110, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 solo se piu' favorevoli al contribuente. Diversamente le stesse entrano in vigore a partire dal 1 gennaio 2007.

Si evidenzia, al riguardo, che qualora il contribuente ritenga piu' favorevole applicare la nuova disposizione della lettera a), del comma 1, dell'articolo 30, cosi' come modificata dalla legge finanziaria 2007, gia' a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, dovra' far riferimento al testo integrale della medesima lettera a) che risultera' in tal caso interamente applicabile al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

Il citato comma 110 della legge finanziaria 2007 prevede (ma in questo caso in via obbligatoria) l'applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 anche delle nuove disposizioni introdotte nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 30, ossia quelle relative alle percentuali ridotte:

- del 5 per cento, per gli immobili di categoria catastale A/10;
- del 4 per cento, per gli immobili a destinazione abitativa (categoria catastale A ad esclusione di A10) acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

L'applicabilita' (facoltativa o, per quanto detto, obbligatoria) al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 delle disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 30 comporta, in virtu' del periodo triennale da prendere a base per l'effettuazione del test di operativita', la sostanziale retrocessione delle predette disposizioni anche ai due precedenti esercizi. Per effettuare il test di operativita', infatti, i valori dei beni e delle immobilizzazioni compresi nelle categorie individuate al comma 1 dell'articolo 30 (tra le quali quelle di cui alle lettere a) e b)) devono essere assunti, ai sensi del successivo comma 2, sulla base delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Diversamente, le percentuali ridotte (nella misura dell'1 e, rispettivamente, del 10 per cento) previste per i beni indicati nelle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 30 situati in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti, essendo state introdotte dal comma 326 della legge finanziaria 2007, risultano applicabili solo a partire dal 1 gennaio 2007. In proposito, si precisa che nel test di operativita' operato a partire dal periodo d'imposta 2007 la percentuale ridotta si applica al valore dei titoli posseduti nel triennio senza, quindi, distinguere tra i titoli acquisiti prima e quelli acquisiti dopo la predetta data.

Come sopra evidenziato, il comma 109 della legge finanziaria 2007 ha previsto l'esclusione automatica per le societa' che controllano societa' quotate e per le societa' controllate, anche indirettamente, da societa' quotate. Tale esclusione trova applicazione, ai sensi del comma 110 della legge finanziaria 2007, a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

Si fa presente, infine, che anche la percentuale ridotta del 3 per cento, prevista - nella determinazione del reddito presunto di cui al comma 3 dell'articolo 30 - relativamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

#### 11. Scioglimento e trasformazione agevolata delle societa' di comodo

##### 11.1 Disposizioni comuni

I commi da 111 a 118 della legge finanziaria 2007 hanno previsto un regime fiscale agevolato per consentire, alle societa' considerate non

operative nel periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, nonché a quelle che a tale data si trovavano nel primo periodo di imposta, di uscire dal regime d'impresa, deliberando lo scioglimento (con conseguente cessione a titolo oneroso dei beni o assegnazione degli stessi ai soci) o la trasformazione in società semplice.

L'agevolazione si sostanzia nella previsione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP dovuta, nella misura del 25 per cento, rispettivamente:

- sul reddito d'impresa realizzato nel periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura di liquidazione (nell'ipotesi in cui sia stato deliberato lo scioglimento anticipato della società');
- sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il relativo valore fiscale riconosciuto (nell'ipotesi in cui sia stata deliberata la trasformazione della società in società semplice).

L'imposizione sostitutiva è, inoltre, prevista:

- nella misura del 25 per cento sulla distribuzione delle riserve e sui fondi in sospensione d'imposta;
- nella misura del 10 per cento sull'attribuzione dei saldi attivi di rivalutazione.

Con riferimento a tale ultima ipotesi, nell'ultimo periodo del comma 112 è espressamente precisato che l'assoggettamento dei predetti saldi all'imposta sostitutiva non fa sorgere in capo ai soci il credito di imposta ordinariamente previsto dalle varie leggi di rivalutazione (per un importo corrispondente all'imposta sostitutiva assolta dalla società) nell'ipotesi di attribuzione diretta ai soci dei saldi in questione.

Si ricorda che le riserve e i fondi in sospensione d'imposta, quali poste ideali del patrimonio netto, sono costituiti in occasione di particolari situazioni, in genere previste da norme speciali, che ne rinviando l'imposizione ad un momento successivo, generalmente coincidente con la distribuzione di detti fondi e riserve o con il verificarsi di uno dei presupposti che comportano il venir meno del regime di sospensione.

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta iscritti in bilancio sono riconducibili di norma alle seguenti categorie:

- . riserve ex art. 55, comma 3, lettera b), del TUIR (nella numerazione anteriore alla riforma IRES);
- . riserve derivanti da operazioni di conferimento e di concentrazione aziendale;
- . riserve da condono;
- . riserva ex art. 70, comma 2-bis, del TUIR (nella numerazione anteriore alla riforma IRES).

Si ricorda, inoltre, che i saldi attivi di rivalutazione sono riconducibili alle seguenti leggi di rivalutazione:

- . n. 408 del 29 dicembre 1990;
- . n. 413 del 30 dicembre 1991;
- . n. 342 del 21 novembre 2000, compresi quelli costituiti ai sensi dell'art. 14 di quest'ultima legge;
- . n. 448 del 28 dicembre 2001;
- . n. 350 del 24 dicembre 2003 (riapertura dei termini della legge 342 del 2000);
- . n. 266 del 23 dicembre 2005.

L'applicazione del regime di favore in questione non è, peraltro, subordinata alla circostanza che la procedura di liquidazione e di trasformazione in società semplice evidenzii un risultato imponibile sul quale applicare l'imposta sostitutiva. La fuoriuscita agevolata dal regime non viene meno, in altri termini, se il risultato finale del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione sia rappresentato da una perdita.

In linea di principio, possono fruire del regime agevolato le società che nel periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 non hanno realizzato i ricavi minimi derivanti dall'applicazione dell'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994, a prescindere dalla circostanza che il reddito effettivo sia superiore rispetto a quello determinato attraverso l'applicazione dei coefficienti di cui al comma 3 della medesima disposizione. Al riguardo si precisa che l'eventuale presentazione dell'istanza di disapplicazione (seguita o meno dal provvedimento di accoglimento) non preclude l'accesso alla disciplina di scioglimento o

trasformazione agevolata.

Della disciplina in questione non possono avvalersi, in ogni caso, i soggetti cui non si applica la disciplina delle società non operative, in quanto interessati da una delle cause automatiche di esclusione indicate nel paragrafo 2.

Il menzionato comma 111 richiede, quale presupposto temporale per accedere alla disciplina agevolativa, che l'adozione della deliberazione di scioglimento o di trasformazione in società semplice sia assunta entro il 31 maggio 2007.

La disposizione in oggetto, a ben vedere, stabilisce il termine finale entro cui la deliberazione di scioglimento o trasformazione deva essere assunta, ma non anche la data a partire dalla quale tale delibera deve intervenire.

Cio' induce a ritenere che possono avvalersi della disciplina agevolata anche le società che, per sottrarsi alle penalizzazioni introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006, abbiano deliberato la messa in liquidazione a decorrere dal 4 luglio 2006.

L'accesso al regime agevolato e', inoltre, subordinato al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) la cancellazione della società dal registro delle imprese deve essere richiesta a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione;
- b) tutti i soci della società devono essere persone fisiche che detengano le partecipazioni non in regime d'impresa e che siano iscritte nel libro dei soci alla data del 1 gennaio 2007 ovvero entro 30 giorni dalla medesima data (di entrata in vigore della legge finanziaria 2007) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 novembre 2006.

L'esplicito riferimento all'articolo 47, comma 7, del TUIR, contenuto nel comma 113, e la stessa ratio del regime di favore consistente nel facilitare la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, inducono ad escludere dal regime agevolato di scioglimento o trasformazione le società i cui soci, persone fisiche, detengano le partecipazioni in qualità di imprenditori.

L'eventuale ingresso nella compagine sociale di nuovi soci oltre i termini indicati in precedenza fa venir meno la possibilità di fruire del regime agevolato di scioglimento o di trasformazione, in quanto la fruizione dell'agevolazione e' espressamente prevista dal menzionato comma 111 in favore dei soli soci che risultino iscritti nel libro soci alla data del 1 gennaio 2007. Il meccanismo agevolativo, infatti, sostanziandosi nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP sul reddito d'impresa compreso tra l'inizio e la fine della liquidazione, non potrebbe essere differenziato applicando l'aliquota agevolata solo sulla parte di reddito destinato ai vecchi soci. In sostanza e' necessario che, per effetto della liquidazione, il riparto finale delle attività avvenga tra i medesimi soci che già figuravano nella compagine sociale alla data del 1 gennaio 2007, così come anche la società risultante dalla trasformazione deve essere composta dai medesimi soci della società commerciale al 1 gennaio 2007.

Si ritiene, invece, che non viene meno la possibilità di fruire del regime agevolato se, successivamente alle date precedentemente indicate (1 gennaio 2007 o 1 novembre 2006), si verifichi l'uscita di uno o più soci dalla compagine sociale ovvero intervengano mutamenti nelle percentuali di partecipazione. In tal caso, infatti, viene rispettata la prescrizione della norma, in quanto fruiscono dell'agevolazione solo i soci che risultano iscritti nel libro dei soci alla data del 1 gennaio 2007 anche se con percentuali di partecipazione diverse rispetto a quelle vantate a tale ultima data.

Il regime agevolato di scioglimento e trasformazione in società semplice e' previsto quale facoltà per le società interessate, le quali, pur ricorrendo le condizioni sopra indicate, possono scegliere anche l'ordinario regime previsto per i casi di liquidazione o trasformazione. In tal senso depone la disposizione contenuta nel successivo comma 115, in base alla quale "l'applicazione della disciplina prevista dai commi da 111 a 114 deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta anteriore allo scioglimento o alla trasformazione."

Come anticipato, alle società che scelgono di usufruire del regime agevolato non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 non solo per il periodo d'imposta anteriore allo scioglimento, ma anche per quello immediatamente precedente a quest'ultimo (quello in corso al 4 luglio 2006).

Pertanto, nel caso di società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, che apra la fase di liquidazione in data 14 febbraio 2007 e approvi il bilancio finale di liquidazione in data 31 gennaio 2008, la disciplina delle società non operative non sarà applicabile ai periodi d'imposta:

- . in corso al 4 luglio 2006 (ossia 1 gennaio 2006 - 31 dicembre 2006);
- . 1 gennaio - 13 febbraio 2007 (periodo ante liquidazione);
- . 14 febbraio 2007 - 31 gennaio 2008 (periodo corrispondente alla procedura di liquidazione agevolata).

In tale situazione, il contribuente dovrà barrare nel prospetto di operatività di cui al quadro RF la casella "scioglimento o trasformazione" sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 2006 che nel Modello UNICO SC 2007, per il periodo ante liquidazione, senza dover compilare il predetto prospetto.

Tenendo conto della specificità della procedura di scioglimento agevolato, la cui durata non può essere superiore ad un anno, si ritiene che, in deroga alla ordinaria disciplina prevista dall'articolo 182 del TUIR, la società posta in liquidazione debba presentare un'unica dichiarazione relativa al periodo corrispondente alla fase di liquidazione anche quando la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui la stessa ha avuto inizio.

Ne consegue che nel caso preso in considerazione la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva e l'importo della stessa dovranno essere evidenziate nel quadro RQ del Modello UNICO SC 2008, mentre andrebbero indicate nel quadro RQ del modello UNICO SC 2007 se il bilancio finale di liquidazione fosse approvato prima del 31 dicembre 2007. Nella dichiarazione in cui si compila il modello RQ va, comunque, anche barrata la casella "scioglimento o trasformazione" contenuta nel prospetto di operatività incluso nel quadro RF.

Nella diversa ipotesi di trasformazione in società semplice, supponendo che la società (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) deliberi la trasformazione in data 14 febbraio 2007, alla stessa non sarà applicabile la disciplina delle società non operative per i periodi d'imposta:

- . in corso al 4 luglio 2006 (ossia 1 gennaio 2006 - 31 dicembre 2006);
- . 1 gennaio - 13 febbraio 2007 (periodo in cui si verifica la trasformazione).

Il contribuente dovrà barrare nel prospetto di operatività di cui al quadro RF la sola casella "scioglimento o trasformazione":

- . sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 2006;
- . sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 1 gennaio 2007 - 13 febbraio 2007.

Ai fini della determinazione agevolata del reddito, la società trasformata compilerà il quadro RQ del Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 1 gennaio 2007 - 13 febbraio 2007 indicando la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva e l'importo della stessa che deve essere versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione presentata per il periodo di imposta 1 gennaio 2007 - 13 febbraio 2007.

#### 11.2. Scioglimento agevolato

Nei sottoparagrafi successivi si analizzano gli effetti (sia sulla società che sui soci) conseguenti alla delibera di scioglimento assunta nell'ambito della procedura agevolata di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007.

##### 11.2.1 Effetti sulla tassazione della società'

###### Imposte sui redditi

Il reddito del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato secondo il criterio previsto dall'art. 182 del TUIR, con la particolarità che al reddito imponibile così determinato si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta

regionale sulle attività produttive nella misura del 25 per cento e che non sono scomputabili le perdite di esercizi precedenti. Come anticipato, le riserve e i fondi in sospensione d'imposta non concorrono alla formazione del reddito complessivo del periodo di liquidazione, ma sono soggetti ad autonomo regime di imposizione sostitutiva secondo i seguenti criteri:

- a) le riserve e fondi in sospensione d'imposta sono assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 25 per cento;
- b) i saldi attivi di rivalutazione, in caso di attribuzione ai soci, sono assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 10 per cento senza riconoscimento del credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione che abbiano spiegato effetti fiscali.

Nel caso in cui l'assegnazione o la cessione del bene sia effettuata prima del riconoscimento fiscale dei maggiori valori derivanti dall'applicazione dell'ultima legge di rivalutazione (legge n. 266 del 2005) gli effetti fiscali della rivalutazione vengono meno con la conseguenza che le plusvalenze o le minusvalenze saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che in capo al cedente sarà riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile al maggior valore dei beni già rivalutati e ora oggetto di cessione. Contestualmente si considera libera la parte di riserva di rivalutazione riferibile ai beni in esame.

Gli effetti appena evidenziati si producono anche nell'ipotesi di scioglimento agevolato sebbene, in tal caso, il reddito venga assoggettato a tassazione con un'aliquota del 25 per cento.

Come previsto dal successivo comma 114, le cessioni dei beni ai terzi (anche soci) a titolo oneroso e gli atti di assegnazione ai soci effettuati successivamente alla delibera di scioglimento si considerano effettuate ai fini delle imposte dirette ad un valore non inferiore a quello normale dei beni ceduti o assegnati determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Qualora l'oggetto di tali cessioni o assegnazioni sia costituito da partecipazioni, troveranno applicazione le disposizioni specificamente previste dal quarto comma del predetto articolo 9 del TUIR con riferimento a tale particolare categoria di beni.

Per gli immobili, su richiesta del contribuente, si assume come valore normale quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'art. 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

#### IVA e altri tributi indiretti

Per le società che deliberano lo scioglimento, le assegnazioni dei beni ai soci beneficiano della previsione agevolativa contenuta nel comma 116 secondo la quale le stesse non sono considerate cessioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Coerentemente con quanto precisato nella circolare 112/E del 21 maggio 1999, parte III, paragrafo 1, e nella circolare 40/E del 13 maggio 2002, paragrafo 1.4.1, nelle quali si fornivano chiarimenti in merito ad analoghe disposizioni agevolative introdotte dall'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'articolo 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, le società non operative all'atto della assegnazione dei beni ai soci devono effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA secondo le regole ordinariamente dettate dall'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente la rettifica in questione non deve essere apportata qualora all'atto dell'assegnazione dei beni ai soci sia già trascorso, ad esempio, il periodo di sorveglianza a tal fine individuato da tale ultima disposizione (pari, rispettivamente, ad un quinquennio, decorrente dall'esercizio di entrata in funzione, per i beni ammortizzabili e ad un decennio, decorrente dall'esercizio di acquisto o di ultimazione, per i fabbricati o porzioni di fabbricati).

In aderenza a tale disciplina, inoltre, nella particolare ipotesi in cui all'atto dell'acquisto del bene in questione la società non abbia potuto beneficiare della detrazione ai fini IVA, non sarà necessario effettuare alcuna rettifica della detrazione al momento della successiva assegnazione del bene ai soci.

In caso di cessione dei beni effettuata nella fase di liquidazione

rilevera' ai fini IVA il corrispettivo dovuto al cedente anche se diverso dal valore normale o, per gli immobili, da quello catastale assunto ai fini delle imposte sui redditi. Si ricorda, peraltro, che per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato in dichiarazione potrà essere validamente desunta dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il corrispettivo dichiarato per effetto delle modifiche apportate dal comma 2 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 all'articolo 54, comma 3, del DPR n. 633 del 1972.

Nel prospetto che segue si evidenziano le modalita' di determinazione del valore dei beni, rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, oggetto di assegnazione o cessione.

	Dirette	IVA
Assegnazione di beni diversi dagli immobili	valore normale (art. 9 TUIR)	operazione non rilevante (se richiesta l'applicazione del comma 116 nell'atto di assegnazione ai soci)
Assegnazione di beni immobili	valore normale definito opzionalmente con criteri catastali	operazione non rilevante (se richiesta l'applicazione del comma 116 nell'atto di assegnazione ai soci)
Cessione di beni diversi dagli immobili	valore normale (art. 9 TUIR) o, se superiore, corrispettivo dichiarato	corrispettivo (art. 13 DPR n. 633)
Cessione di beni immobili	valore normale definito opzionalmente con criteri catastali o, se superiore, corrispettivo dichiarato	corrispettivo ferma restando la presunzione dell'art. 54 (valore normale ex art. 14)

Ai sensi del medesimo comma 116, le assegnazioni dei beni ai soci, che - come si e' detto - non si considerano cessioni agli effetti dell'Iva, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento e, se hanno ad oggetto beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 168,00 per ciascun tributo.

Il comma 116 precisa altresì che la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro "non può essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali, ovvero, a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazione dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, su richiesta del contribuente e nel rispetto delle condizioni prescritte. Per le assegnazioni di beni la cui base imponibile non è determinabile con i predetti criteri, si applicano le disposizioni contenute negli articoli 50, 51 e 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (...) riguardanti la determinazione della base imponibile di atti e operazioni concernenti società, enti, consorzi (...)".

L'applicazione del criterio catastale di determinazione della base imponibile deve formare oggetto, a pena di decadenza, di esplicita richiesta nell'atto di assegnazione ai soci.

Dal tenore letterale della norma sopra citata si desume che l'imponibile è determinato su base catastale "nel rispetto delle condizioni previste" ossia soltanto per le assegnazioni di beni per le quali tale criterio di determinazione sia previsto dalla legge. In tutti gli altri casi, i criteri di valutazione sono quelli di cui agli articoli 50, 51 e 52 del D.P.R. n. 131 del 1986.

In base al combinato disposto dell'articolo 52, comma 5-bis, del

D.P.R. n. 131 del 1986, dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 264 (finanziaria 2006) e dell'articolo 1, comma 116, della Finanziaria 2007, per le assegnazioni ai soci persone fisiche di beni immobili, effettuate in applicazione della disciplina sullo scioglimento agevolato delle società commerciali, l'imponibile e' determinato su base catastale soltanto se il bene assegnato e' un "immobile abitativo e relative pertinenze" e se l'assegnatario, persona fisica non esercente attività d'impresa, ne faccia richiesta al notaio ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006).

Trattandosi di assegnazione e non di trasferimento, non trova applicazione il disposto del citato comma 497, (al quale rinvia il comma 5-bis dell'articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986 sopra citato), nella parte in cui impone che le parti dichiarino in atto il corrispettivo effettivamente pattuito.

In tutte le altre ipotesi - in cui la base imponibile relativa ai beni immobili oggetto di assegnazione non e' determinabile con criteri catastali - il valore (base imponibile) di assegnazione dei beni e dei diritti e' il valore venale in comune commercio (articolo 51, comma 2 del D.P.R. n. 131 del 1986).

Quanto sopra premesso, si osserva che in via ordinaria, ai fini dell'imposta di registro, le assegnazioni ai soci sono soggette al regime stabilito dall'articolo 4, lettera d), della Tariffa, parte prima, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che prevede per le "assegnazioni ai soci

1) se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi per oggetto utili in denaro - euro 168 -

2) in ogni altro caso - le stesse aliquote di cui alla lettera a) -"

La richiamata lettera a) prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i conferimenti in società di tutti i beni e diritti, esclusi:

Q gli immobili per i quali sono previste le stesse aliquote applicabili alle cessioni a titolo oneroso;

Q i fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione, per i quali e' prevista l'aliquota del 4 per cento;

Q le unità da diporto per le quali sono previste le stesse imposte fisse stabilite dall'articolo 7 della Tariffa, parte prima.

Ne consegue che, per il rinvio operato dalla lettera d), punto 2, dell'articolo 4 della Tariffa, parte prima, del DPR n. 131 del 1986, tanto il conferimento in società quanto l'assegnazione ai soci di aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa (lettera a, n. 3), di denaro, di beni mobili, esclusi quelli di cui all'articolo 11-bis della Tabella (autoveicoli) e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti (lettera a, n. 5) scontano l'imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro.

Avendo riguardo alla portata agevolativa delle disposizioni recate dal comma 116 in esame, deveritenersi, alla luce delle considerazioni esposte, che le assegnazioni di aziende e di beni mobili ai soci, derivanti dallo scioglimento di società di comodo, assolvono l'imposta di registro in misura fissa e non con l'aliquota proporzionale dell'1 per cento.

Per quanto concerne la particolare categoria di veicoli iscritti nei pubblici registri automobilistici, occorre tener conto che il D.P.R. n. 131 del 1986 include tra gli atti per i quali non vi e' obbligo di richiedere la registrazione gli "atti di natura traslativa (tra i quali sono da ricomprendere gli atti di assegnazione ai soci) o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico" (articolo 11-bis della Tabella). Gli stessi atti se presentati per la registrazione sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa (articolo 7 del D.P.R. n. 131 del 1986).

Occorre precisare che per le formalità di trascrizione degli stessi veicoli e' dovuta l'imposta provinciale di trascrizione (IPT) nella misura prevista dal decreto ministeriale 435 del 1998 su citato o nella diversa misura fissata dalle Province (in attuazione dell'articolo 56, comma 2, del citato d.lgs. 446 del 1997, come modificato dall'articolo 1, comma 154, della legge 296 del 2006 - finanziaria 2007).

## 11.2.2 Esempificazione

Si riporta di seguito un esempio di tassazione agevolata in caso di scioglimento.

La società unipersonale Alfa presenta la seguente situazione prima di essere posta in liquidazione in data 14 febbraio 2007:

- . immobile: 300 (costo fiscalmente riconosciuto coincidente con il valore di bilancio)
- 900 (valore normale determinato su base catastale)
- . merci: 200
- . debiti: 100
- . capitale Sociale: 400
- . costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione: 400

## Situazione Patrimoniale al 14 febbraio 2007

Immobilie	300	Capitale sociale	400
Merci	200	Debiti	100
Totale	500		500

La società apre la fase di liquidazione in data 14 febbraio 2007 con assegnazione dell'immobile al socio e cessione delle merci ad un prezzo di realizzo pari a 100.

In data 30 aprile 2007 viene deliberata l'approvazione del bilancio finale di liquidazione con l'applicazione del regime agevolato sul reddito relativo alla fase di liquidazione (14 febbraio 2007 - 30 aprile 2007).

Il reddito imponibile sarà pari a 500 ottenuto dalla differenza tra la plusvalenza conseguita per effetto della assegnazione dell'immobile pari a 600 (900 - 300) e la perdita di 100 derivante dalla cessione per 100 di merci iscritte in bilancio per 200. Su tale imponibile è dovuta l'imposta sostitutiva del 25 % per un importo pari a 125.

Il conto economico e lo stato patrimoniale alla data di chiusura della liquidazione riporteranno i seguenti valori:

## Conto economico 14 febbraio - 30 aprile 2007

Merci	200	Ricavi	100
Imposte	125		
		Perdita d'esercizio	225
Totale	325		325

## Situazione Patrimoniale al 30 aprile 2007

Cassa	100	Capitale sociale	225
Perdita	225		
		Debiti	100
Totale	325		325

La dichiarazione dei redditi relativi al periodo di liquidazione (15 febbraio 2007 - 30 aprile 2007) verrà predisposta applicando alla perdita civilistica di periodo (225) due variazioni in aumento:



. la prima di 600 (pari alla differenza tra 900 - valore determinato su base catastale - e 300, costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile);

. la seconda di 125 per imposte indeducibili.

Il socio dovrà provvedere a fornire alla società la provvista necessaria al pagamento dell'imposta sostitutiva (125). Tale ultima operazione si concretizza in un versamento in c/aumento capitale sociale con conseguente incremento del costo fiscale della partecipazione del socio (che da 400 passa a 525). Il capitale sociale risulterà, inoltre, ridotto di 300 per l'assegnazione dell'immobile al socio (cio' non incide sul costo fiscale della partecipazione).

Una volta pagato il debito residuo (pari a 100) e annullato contabilmente il capitale sociale mediante integrale assorbimento della perdita si può procedere alla chiusura della liquidazione con conseguente cancellazione della società dal registro delle imprese entro il 14 febbraio 2008.

Si evidenzia che nell'esempio prospettato l'assegnazione dell'immobile al socio in base al valore determinato mediante l'applicazione dei moltiplicatori (900) ha comportato l'emersione di una plusvalenza fiscalmente rilevante per un importo (600) superiore al reddito assoggettato a tassazione in via agevolata (500). Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, l'assegnazione dell'immobile (detenuto da più di dieci anni) al socio sconterà l'imposta di registro pari all'1 per cento del valore catastale di 900 e, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (168 euro) per ciascuno di tali tributi.

#### 11.2.3 Effetti sulla tassazione dei soci

L'applicazione dell'imposta sostitutiva nei termini sopra esposti si riflette sul trattamento dei beni assegnati ai soci ai sensi dell'art. 47, comma 7, del TUIR che qualifica come utile da partecipazione l'eccedenza - rispetto al costo fiscale riconosciuto delle partecipazioni detenute - delle somme e del valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto, di riduzione del capitale esuberante e di liquidazione (volontaria o concorsuale).

In proposito, il comma 113 dispone che le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci devono essere diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva al netto dell'imposta sostitutiva stessa. Detti importi non costituiscono reddito per i soci.

In sostanza, il socio assegnatario consegue un reddito di capitale pari alla differenza tra il valore normale o catastale dei beni assegnati, diminuito dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva al netto dell'imposta sostitutiva stessa e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Riprendendo l'esempio riportato nel paragrafo 11.2.2 il socio dovrà confrontare:

a) 525, pari al valore normale del bene assegnato al socio (900) diminuito dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (500) al netto, quest'ultimo, dell'imposta sostitutiva stessa (125)

con

b) 525, pari al costo fiscale della partecipazione di 400 incrementato del versamento in c/aumento del capitale sociale di 125 (effettuato per fornire alla società la provvista necessaria al pagamento dell'imposta sostitutiva).

Nell'esempio proposto, grazie al pagamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società, il socio non subirà alcuna ulteriore tassazione all'atto della descritta assegnazione, in quanto l'utile tassabile ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR sarà pari a zero (525 - 525).

#### 11.3. Trasformazione in società semplice

La fuoriuscita dal regime delle società di comodo può realizzarsi anche attraverso la trasformazione agevolata in società semplice e la successiva richiesta di cancellazione dal registro delle imprese entro un anno dall'adozione della relativa delibera.

Di seguito si analizzano gli effetti (sia sulla società che sui soci) conseguenti alla deliberazione di trasformazione in società semplice assunta nell'ambito della procedura agevolata di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007.

### 11.3.1 Effetti sulla tassazione della societa'

In via ordinaria, la trasformazione da societa' commerciale in societa' semplice e, quindi, il passaggio da un soggetto esercente attivita' d'impresa ad un altro cui detta attivita' (per espressa previsione civilistica) e' preclusa, non e' neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalita' estranee all'esercizio d'impresa. Cio' comporta, pertanto, il realizzo al valore normale dei beni relativi alla societa' commerciale trasformata, in applicazione degli articoli 85, comma 2, e 86, comma 1, lett. c) del TUIR, nonche' dell'articolo 2, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo i quali la destinazione a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa:

- genera componenti positivi di reddito (ricavi o plusvalenze a seconda della natura fiscale dei beni considerati);
- da' luogo ad una cessione di beni rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I componenti rilevanti per la determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IVA si determinano in via ordinaria facendo riferimento al valore normale dei beni ai sensi dell'articolo 9 del TUIR e, rispettivamente, dell'articolo 14 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il comma 112 consente, quale modalita' alternativa di tassazione, di fruire di un regime agevolato (peraltro, ai soli fini delle imposte dirette) che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 25 per cento sulla differenza tra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni posseduti al momento della trasformazione. La medesima imposta sostitutiva si applica ai fondi e alle riserve in sospensione d'imposta nella misura del 25 per cento e ai saldi attivi di rivalutazione nella misura del 10 per cento. Per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva il successivo utilizzo dei fondi in sospensione d'imposta e' fiscalmente irrilevante cosi' come lo e' l'utilizzo dei saldi attivi di rivalutazione in relazione ai quali non spetta, tuttavia, il credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione in caso di attribuzione diretta del saldo ai soci.

Anche in questo caso, come previsto per lo scioglimento agevolato, non sono ammesse in deduzione le perdite degli esercizi precedenti della societa' trasformata.

Gli effetti appena evidenziati si producono anche nell'ipotesi di trasformazione agevolata sebbene, in tal caso, il reddito venga assoggettato a tassazione con un'aliquota del 25 per cento.

La circostanza per cui la trasformazione viene deliberata prima del riconoscimento fiscale dei maggiori valori derivanti dall'applicazione dell'ultima legge di rivalutazione (legge. n. 266 del 2005), impedisce il prodursi dei relativi effetti fiscali, con la conseguenza che le plusvalenze o le minusvalenze saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che in capo al cedente sara' riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti. Contestualmente si considera libera la parte di riserva di rivalutazione riferibile ai beni in esame.

Per la determinazione del valore normale dei beni costituenti il compendio aziendale della societa' oggetto di trasformazione occorrera' fare riferimento alle regole previste in via ordinaria dagli articoli 9 del TUIR e 14 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La tassazione in base al valore normale determinato secondo le modalita' stabilite nelle predette disposizioni costituisce, piu' precisamente, l'unica via per la valorizzazione dei beni in esame, senza possibilita' di optare per un regime alternativo di determinazione del valore quale quello previsto, in via facoltativa, dal comma 114 della legge finanziaria 2007 relativamente ai beni immobili. Detta previsione agevolativa e', infatti, specificamente riferita alla sola ipotesi di scioglimento anticipato.

### 11.3.2 Effetti sulla tassazione dei soci

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 113, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle societa' trasformate va aumentato della differenza assoggettata all'imposta sostitutiva.

Benche' si richiami la "differenza assoggettata ad imposta sostitutiva", che in base al comma 112 e' individuabile nell'importo differenziale tra il valore normale dei beni posseduti al momento della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto, deve ritenersi che, ai fini della individuazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, occorre considerare anche gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta (con aliquota del 25 per cento) e dei saldi attivi di rivalutazione (con aliquota del 10 per cento).

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote deve essere incrementato anche di tali ultimi importi, in quanto l'assoggettamento ad imposta sostitutiva in capo alla societa' trasformata esaurisce definitivamente il prelievo tributario non solo con riferimento ai plusvalori latenti dei beni costituenti il compendio aziendale, ma anche con riferimento agli utili maturati fino al momento della trasformazione.

L'incremento del costo della partecipazione in misura pari agli importi assoggettati ad imposta sostitutiva ha lo scopo di evitare che si produca una doppia imposizione sul medesimo reddito (gia' tassato in via sostitutiva in capo alla societa' trasformata) al momento della successiva attribuzione ai soci della societa' semplice.

In altre parole, gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva non generano materia imponibile in capo ai soci, verificandosene un riconoscimento fiscale in via indiretta, in termini di incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Si ipotizzi, ad esempio, una societa' a responsabilita' limitata composta da due soci al 50 per cento che deliberi in data 28 febbraio 2007 la trasformazione in societa' semplice e che presenti la seguente situazione patrimoniale:

- . immobile iscritto in bilancio per 200, il cui valore normale e' pari a 1.000
- . cassa per 200
- . capitale sociale di 400
- . costo fiscale della partecipazione di ciascun socio pari a 200

La societa' avvalendosi della disciplina sulla trasformazione agevolata applichera' l'imposta sostitutiva del 25 per cento su 800 (per un importo, pertanto, pari a 200) con conseguente incremento del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni di ciascuno dei soci che passera' da 200 a 600 (la differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva, 800, verra' infatti allocata sul costo fiscale delle partecipazioni in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di partecipazione di ciascun socio).