

Agenzia delle Entrate

Circolare 17 marzo 2008, n.21/E

Disciplina delle società non operative - Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Ulteriori chiarimenti.

## IRES - IRES - IVA - AGEVOLAZIONI - SOCIETA' NON OPERATIVE - CHIARIMENTI

**INDICE**

## PREMESSA

1. MODIFICHE INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008 ALLA DETERMINAZIONE ORDINARIA DELLA BASE IMPONIBILE IRAP E COMMA 3 bis DELL'[ARTICOLO 30 DELLA LEGGE N. 724 DEL 1994](#)
2. SOCIETÀ NON OPERATIVE CHE DICHIARANO UN REDDITO IRES SUPERIORE A QUELLO DETERMINATO IN VIA PRESUNTIVA: EFFETTI AI FINI DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE
3. ALIQUOTE DI IMPOSTA SOSTITUTIVA APPLICABILI DALLE SOCIETÀ NON OPERATIVE CHE DELIBERANO LO SCIoglIMENTO AGEVOLATO PRIMA DEL 31 MAGGIO 2007 E CHIUDONO LA PROCEDURA DI LIQUIDAZIONE NEL 2008

**PREMESSA**

La presente circolare fornisce risposta a taluni quesiti rappresentati dalle Direzioni Regionali su specifiche problematiche concernenti le disposizioni sulle società non operative contenute nell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'articolo 1, commi 128 e 129, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

Le risposte fornite integrano il contenuto della circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008 che illustra le norme richiamate ed alla quale si rinvia per un quadro generale della disciplina vigente in materia. indice

**1. MODIFICHE INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008 ALLA DETERMINAZIONE ORDINARIA DELLA BASE IMPONIBILE IRAP E COMMA 3 bis DELL'[ARTICOLO 30 DELLA LEGGE N. 724 DEL 1994](#)**

*D. E' stato chiesto se le novità introdotte dalla legge finanziaria 2008 nella determinazione ordinaria della base imponibile IRAP siano in contrasto con le modalità di calcolo della base imponibile forfetaria della medesima imposta previste dalla disciplina sulle società non operative (articolo 30, comma 3 bis, della legge n. 724 del 1994).*

**R.** Con la legge finanziaria 2008 sono state apportate rilevanti modifiche al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. In particolare, con l'abrogazione dell'articolo 11- bis del citato decreto e la sostituzione degli articoli 5, 6 e 7, sono state modificate le modalità di determinazione della base imponibile IRAP, rendendole autonome rispetto alle regole di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi ed introducendo un principio di derivazione dell'imponibile dai dati contabili del bilancio civilistico. Il comma 3- bis dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 stabilisce, invece, che *ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia 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, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.*

In altri termini, il suddetto comma determina il valore minimo della produzione ai fini IRAP in misura pari all'importo del reddito minimo presunto IRES (indicato al rigo RF85 colonna 5 del Modello Unico 2008 SC), incrementato delle componenti normalmente non deducibili dalla base imponibile IRAP (retribuzioni sostenute per il personale dipendente, compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, interessi passivi). Dal valore così ottenuto si sottraggono, in ogni caso, le agevolazioni riconosciute ai fini IRAP e le ordinarie deduzioni quali, in particolare, quelle relative alla riduzione del c.d. cuneo fiscale previste dall'articolo 11 comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i dipendenti assunti a tempo indeterminato.

Ne consegue che la modifica del criterio di determinazione della base imponibile IRAP non implica un mutamento della disciplina IRAP riguardante le c.d. società di comodo, considerato che quest'ultima, già prima delle citate modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2008, prevedeva uno specifico

criterio di determinazione del valore minimo della produzione IRAP comunque indipendente da quello analitico previsto dal D.Lgs. n. 446 del 1997. indice

## **2. SOCIETÀ NON OPERATIVE CHE DICHIARANO UN REDDITO IRES SUPERIORE A QUELLO DETERMINATO IN VIA PRESUNTIVA: EFFETTI AI FINI DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE**

*D. Una società non operativa (quindi, con ricavi effettivi inferiori a quelli determinati presuntivamente ai sensi del comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994), che dichiara un reddito IRES superiore a quello minimo determinato in base al comma 3 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, deve comunque dichiarare, ai fini IRAP, un valore della produzione netta non inferiore a quello minimo presunto determinato in base al comma 3 bis del medesimo articolo 30?*

**R.** Ai fini IRAP, il comma 3- bis dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 stabilisce che per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 del medesimo articolo il valore della produzione netta si presume non inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3, incrementato delle componenti normalmente non deducibili dalla base imponibile IRAP.

La disposizione si applica, quindi, ai soggetti considerati non operativi ai sensi del comma 1 dell'articolo 30, ossia i soggetti che non superano il c.d. *test* di operatività, e prescinde dalla circostanza che i medesimi soggetti abbiano dichiarato un reddito IRES inferiore o superiore a quello minimo presunto determinato ai sensi del comma 3 dello stesso articolo. Il reddito minimo presunto ai fini IRES costituisce la base di calcolo del valore della produzione minima rilevante ai fini IRAP, la cui determinazione resta del tutto autonoma rispetto al reddito IRES effettivamente dichiarato. Ne consegue che i soggetti non operativi dovranno comunque assumere ai fini IRAP il maggiore tra il valore della produzione effettivo e quello minimo determinato in via presuntiva, indipendentemente dal reddito dichiarato ai fini IRES. Al riguardo, si ricorda che nella circolare n. 5/E del 2007, paragrafo 4, in merito alla presentazione dell'istanza di disapplicazione della disciplina in commento, la scrivente ha chiarito che la società non operativa, che non abbia quindi superato il c.d. *test* di operatività, continua ad essere considerata tale anche se realizza un reddito effettivo ai fini IRES superiore a quello minimo presunto. Ne consegue che detta società resta assoggettata a tutte le altre conseguenze previste dalla relativa disciplina limiti all'utilizzo delle perdite fiscali e delle eccedenze di credito IVA, determinazione del reddito minimo presunto ai fini IRAP - in relazione alle quali avrà interesse a presentare l'istanza di disapplicazione.

Nella medesima circolare la scrivente ha, altresì, chiarito che lo stesso interesse si configura anche nella diversa ipotesi in cui la società, a fronte di un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, di per sé insufficiente per superare il test di operatività, intenda evidenziare situazioni che hanno direttamente impedito il conseguimento (non di maggiori ricavi ma) del reddito minimo presunto in applicazione delle discipline sulle società non operative. Tale circostanza ricorre, ad esempio, quando la società, pur non essendo in condizione di dimostrare la congruità dei ricavi dichiarati, abbia sostenuto costi straordinari che le hanno impedito di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto. Questa situazione può condurre ad un accoglimento parziale dell'istanza, volta a disapplicare la normativa sulle società non operative unicamente ai fini delle imposte sul reddito e non anche ai fini dell'IRAP e dell'IVA.

In conclusione, qualora la società non operativa abbia dichiarato ai fini IRES un reddito superiore a quello minimo presunto, ovvero qualora la stessa abbia ottenuto un provvedimento di accoglimento dell'istanza per la disapplicazione parziale della disciplina sulle società di comodo con effetto ai soli fini delle imposte sui redditi, dovrà comunque dichiarare un valore della produzione non inferiore a quello minimo determinato ai sensi del citato comma 3- bis. Per verificare la congruità del valore della produzione dichiarato rispetto a quello minimo presunto, la società dovrà compilare la Sezione VII del Modello IRAP. La predetta Sezione non dovrà, invece, essere compilata nel caso di accoglimento (totale o parziale) dell'istanza di disapplicazione della disciplina in commento con effetto anche ai fini IRAP. indice

## **3. ALIQUOTE DI IMPOSTA SOSTITUTIVA APPLICABILI DALLE SOCIETÀ NON OPERATIVE CHE HANNO DELIBERATO LO SCIoglIMENTO AGEVOLATO ENTRO IL 31 MAGGIO 2007 - SECONDO LE DISPOSIZIONI DELLA LEGGE FINANZIARIA 2007 - E CHIUDONO LA PROCEDURA DI LIQUIDAZIONE NEL 2008**

*D. Una società non operativa ha deliberato lo scioglimento entro il 31 maggio 2007, applicando le disposizioni in materia di scioglimento agevolato previste dalla legge finanziaria 2007. Poiché la procedura di scioglimento si chiude nel corso del 2008, può, detta società, applicare al reddito del periodo di liquidazione le nuove e più favorevoli aliquote di imposta sostitutiva previste dalla legge finanziaria 2008?*

**R.** L'articolo 1, comma 129, della legge finanziaria 2008 recita: *Lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere eseguito dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 (...) entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta.*

Come già chiarito dalla scrivente nella circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008 (paragrafo 7), possono avvalersi del regime agevolato di cui al comma 129 esclusivamente le società che abbiano deliberato la messa in liquidazione (o, a seconda dei casi, la trasformazione in società semplice) a partire dalla data di entrata in vigore di tale disposizione e, pertanto, a far data dal 1° gennaio 2008, a condizione che risultino non operative con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

In altri termini, l'accesso allo scioglimento o trasformazione agevolato riproposto dalla legge finanziaria 2008, che si caratterizza tra l'altro per l'applicazione di aliquote di imposta sostitutiva meno onerose rispetto a quelle previste dalla legge finanziaria 2007, è subordinato alla circostanza che la società abbia deliberato lo scioglimento o trasformazione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 maggio 2008.

Sono, pertanto escluse dall'applicazione delle nuove aliquote di imposta sostitutiva le società che, essendosi avvalse dello scioglimento agevolato previsto dalla legge finanziaria 2007, hanno deliberato la liquidazione entro il 31 maggio 2007 e chiudono la relativa procedura nel corso del 2008.

Questi soggetti devono applicare l'imposta sostitutiva nelle misure previste dalla legge finanziaria 2007, vale a dire nella misura del 25 per cento sul reddito d'impresa del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione determinato ai sensi dell'articolo 182 del TUIR e sulla distribuzione delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta e nella misura del 10 per cento sull'attribuzione dei saldi attivi di rivalutazione.

Tale conclusione è chiaramente desumibile dalla relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2008 nella quale si legge che: *Per incentivare lo scioglimento o la trasformazione di quelle società non operative che non hanno provveduto entro il precedente termine del 31 maggio 2007, è prevista una consistente riduzione delle imposte sostitutive originariamente previste dall'articolo 1, comma 112, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.*

L'effetto che si propone la norma, quindi, è di incentivare ulteriormente, tramite la riduzione delle aliquote di imposta sostitutiva, lo scioglimento o la trasformazione delle società non operative che ancora non abbiano adottato una delibera in tal senso. Al contrario, la norma non può incentivare in alcun modo la propensione allo scioglimento o alla trasformazione dei soggetti che vi hanno già provveduto sulla base dell'agevolazione prevista dalla legge finanziaria 2007. indice

\*\*\*

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

---