

Circolare del 26/02/1997 n. 48 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato, da ultimo, dall'articolo 3, commi 37 e seguenti, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Disciplina delle società non operative.

Sintesi: La disciplina delle società non operative (c.d. società di comodo) contenuta nei commi da 1 a 7 della legge n. 724/94, come modificato dall'art. 27 del D.L. n. 41/95, ha subito ulteriori modifiche per effetto dell'art. 3, comma 37, della legge n. 662/96. La nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 15.9.96 ed investe sia i criteri di individuazione delle società in oggetto, sia le modalità di determinazione del reddito imponibile minimo.

Testo:

PREMESSA

La disciplina delle società non operative (cosiddette società di comodo) contenuta nei commi da 1 a 7 dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'articolo 27 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, e dall'art. 2 del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, ha subito ulteriori modifiche per effetto dell'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica".

Le modifiche introdotte da tale ultima disposizione sono rivolte, come chiarisce la relazione ministeriale di accompagnamento alla citata legge n. 662 del 1996, ad introdurre correttivi alla previgente disciplina al fine di superare le critiche addotte ai criteri di individuazione delle società non operative e, al tempo stesso, permettere di individuare una struttura che possa definire meglio lo stato di non operatività.

Detti correttivi incidono:

- sull'ambito soggettivo di applicazione della predetta disciplina, estendendola alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice;
- sui criteri di individuazione basati sulla comparazione fra l'ammontare dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi e un parametro di riferimento risultante dall'applicazione di determinate percentuali alle immobilizzazioni finanziarie, a quelle costituite da beni immobili e ad altre immobilizzazioni, nel presupposto che con un utilizzo appropriato dei beni sociali i ricavi devono coprire almeno l'ammortamento del costo dei beni e delle spese generali;
- sulle modalità di determinazione del reddito imponibile minimo.

Per quanto riguarda l'ammontare di detto reddito minimo si presume che quest'ultimo non sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori di determinati beni posseduti nell'esercizio, di specifiche percentuali e si stabilisce altresì che le perdite di esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello minimo.

L'art. 3 della legge n. 662 del 1996, prevede nei commi da 38 a 44 la possibilità di fruire dello scioglimento agevolato delle società non operative, deliberando lo scioglimento medesimo entro il 31 maggio 1997, nonché richiedendone la cancellazione della società dal registro delle imprese entro un anno dalla delibera di scioglimento.

La nuova disciplina delle società non operative si applica, ai sensi del citato art. 3, comma 37, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 15 settembre 1996.

1. Presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per le società e gli enti non operativi

1.1 Ambito soggettivo

Secondo le disposizioni recate dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, sono definite non operative le società e gli enti che, ove ricorrano i presupposti di carattere oggettivo, rivestono una delle seguenti forme giuridiche:

1. societa' per azioni;
2. societa' in accomandita per azioni;
3. societa' a responsabilita' limitata;
4. societa' in nome collettivo, societa' in accomandita semplice e societa' ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR (societa' di armamento e societa' di fatto);
5. societa' ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono esclusi dalla disciplina delle societa' non operative:

1. i soggetti ai quali, per la particolare attivita' svolta, e' fatto obbligo di costituirsi sotto forma di societa' di capitali, quali, ad esempio:
 - . le societa' finanziarie, indicate nell'art. 106 del D.Lgs. n. 385 del 1993, per le quali vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco generale tenuto dal Ministro del Tesoro;
 - . i Centri autorizzati di assistenza alle imprese e ai lavoratori dipendenti, in base all'art. 78 della legge n. 413 del 1991;
 - . le societa' sportive che, dovendo stipulare contratti con atleti professionisti, sono costituite nella forma di societa' per azioni o di societa' a responsabilita' limitata ai sensi dell'art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91;
 - . le societa' per azioni costituite da enti locali territoriali ai sensi dell'art. 22 della legge 8 giugno 1990, n. 142, e dell'art. 12, comma 1, della legge 23 dicembre 1992, n. 498;
2. i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attivita'.

Al riguardo si precisa che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attivita' quello in cui e' stata svolta l'attivita' produttiva prevista dall'oggetto sociale. Pertanto, non si considera periodo di normale svolgimento dell'attivita':

. quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria ovvero l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa o fallimento. L'attivita' svolta in tali periodi non e', infatti, da considerare "normale", in quanto finalizzata alla definizione dei rapporti della societa' con i terzi per consentire la ripartizione del patrimonio residuo tra i soci.

In proposito si precisa che il periodo che precede quello in cui ha avuto inizio la liquidazione e' considerato "normale" anche se di durata inferiore a quella prevista ordinariamente. Va, altresì, considerato periodo di normale attivita' quello relativo ad un esercizio di durata inferiore a quella stabilita nell'atto costitutivo a causa di modifiche che interrompono la durata dell'esercizio medesimo senza incidere sul tipo di attivita' svolta, come avviene, ad esempio, nei casi di trasformazione, fusione e scissione;

. quelli successivi al primo periodo d'imposta, qualora la societa', in tali periodi, non abbia ancora avviato l'attivita' produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perche':

- la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attivita' si e' protratta oltre il primo periodo di imposta (per cause non dipendenti dalla volonta' dell'imprenditore);
- non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attivita', a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste;
- viene svolta esclusivamente una attivita' di ricerca propedeutica alla svolgimento di altra attivita' produttiva di beni e servizi, sempreche' l'attivita' di ricerca non consenta di per se' la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi.

Si fa presente, inoltre, che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attivita' anche quello in cui la societa' ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda posseduta;

3. le societa' in amministrazione controllata o straordinaria, relativamente ai periodi di imposta interessati da tali procedure;
4. i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta. Al riguardo si precisa che 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;
5. le societa' esercenti pubblici servizi di trasporto;
6. le societa' e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati

regolamentati italiani.

Sono altresì escluse:

- . le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato. Ciò in quanto tali soggetti non sono espressamente richiamati dalla norma tra i soggetti destinatari della disciplina in esame;
- . le società consortili;
- . le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Il verificarsi dei casi di esclusione sopra elencati comporta la non applicazione della normativa concernente le società non operative, senza pertanto che occorra a tal fine fornire la prova contraria prevista dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, modificato come sopra specificato.

Si fa presente, inoltre, che non sono escluse dalla disciplina delle società non operative le società che entro il 31 maggio 1997 abbiano formalmente deliberato lo scioglimento ai sensi dell'art. 3, comma 38 e seguenti, della citata legge 23 dicembre 1996, n. 662. Ne discende, che le società interessate al suddetto scioglimento sono soggette, ove ne ricorrano i presupposti, alla disciplina delle società non operative in riferimento ai periodi d'imposta antecedenti lo scioglimento stesso (sempre che, beninteso, la società non si trovi nel primo periodo d'imposta).

Si precisa, inoltre, che la disciplina delle società non operative si applica sia ai soggetti che svolgono la loro attività in regime di contabilità ordinaria, sia a soggetti che sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata.

1.2 Presupposti di carattere oggettivo

L'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo riformulato, qualifica come non operative le società che hanno conseguito un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, inferiore alla somma degli importi che risultano applicando:

- a) l'1 per cento al valore dei beni indicati nell'art. 53, comma 1, lett. c), del TUIR, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 4 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;
- c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

2. Determinazione dell'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi risultanti dal conto economico.

I componenti da considerare ai fini della verifica dell'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, sono quelli desumibili dal conto economico. In particolare, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tener conto:

- a) per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci 1 e 5 dello schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del cod.civ., e, cioè :
 - . ricavi delle vendite e delle prestazioni;
 - . altri ricavi e proventi, compresi i contributi in conto esercizio.
- b) per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci 2, 3 e 11 e cioè :
 - . 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.

Al riguardo si fa presente che l'ammontare delle predette voci va assunto quale 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 risultino evidenziati i seguenti importi :

- . 50 milioni alla voce A2 ;
- . - 30 milioni all voce A3 ;

. 40 milioni alla voce B11 (derivanti dalla somma algebrica di 30 milioni di decrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative a materie prime, sussidiarie e di consumo e 70 milioni di incrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative alle merci) l'ammontare delle rimanenze da tenere in considerazione in base ai principi precedentemente illustrati risulterà pari a 90 milioni, cioè 50 di cui alla voce A2 e 40 di cui alla voce B11.

Per le società e gli enti non residenti che svolgono attività 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.

Per quanto riguarda la individuazione dei proventi che, nella riformulata previsione dell'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 rilevano anche nei confronti delle società diverse da quelle indicate nell'art. 113 del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, si precisa che i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del cod. civ. devono tener conto di quelli che nel conto economico vanno indicati alle voci C15 e C16, mentre i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole stabilite dal D.Lgs. 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'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

2.1 Individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina in esame

Si ritiene innanzitutto utile precisare che la normativa fiscale relativa alla determinazione del reddito d'impresa non prevede alcuna definizione delle "immobilizzazioni" e, pertanto, per queste ultime, occorre fare riferimento, ai fini di cui trattasi, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, alle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, assunte secondo la disciplina civilistica.

Tanto premesso, ai fini della individuazione dei beni di cui si occupa la disciplina in esame, occorre tener conto delle seguenti considerazioni.

1) Beni indicati nell'art. 53, comma 1, lettera c), del TUIR, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti.

Per i beni di cui trattasi, va rilevato che le azioni, le quote di partecipazioni in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa devono essere presi in considerazione, ai fini dell'applicazione della normativa in esame, sia se costituiscono attivo circolante, sia se costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

In proposito, per quanto riguarda i soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo il D.Lgs. n. 127 del 1991, tali beni sono allocati, come immobilizzazioni finanziarie, nei seguenti punti dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

- B, III, 1) - partecipazioni;
- B, III, 3) - altri titoli;
- B, III, 4) - azioni proprie.

Con riferimento alle azioni proprie, si rileva che, anche se si tratta di titoli richiamati dall'art. 53 del TUIR, esse, ai sensi dell'art. 2357-ter del c.c. non danno diritto all'utile che è attribuito proporzionalmente alle altre azioni e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non rilevano ai fini in esame.

Inoltre, i succitati beni possono essere allocati, come attivo circolante, nei seguenti punti del predetto schema di stato patrimoniale:

- C, III, 1), 2), 3) e 4) - partecipazioni;
- C, III, 5) - azioni proprie;
- C, III, 6) - altri titoli.

In merito alle azioni proprie si rinvia a quanto già precisato relativamente alle immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto riguarda le quote di partecipazioni in società di persone va evidenziato che esse, non essendo ricomprese fra i beni indicati

nell'art. 53 comma 1, lettera c), del TUIR, sono rilevanti ai fini della disciplina in esame come altre immobilizzazioni su cui si applica la percentuale del 15 per cento, sempreche' evidentemente costituiscano immobilizzazioni finanziarie.

Si precisa, inoltre, che, con riferimento al valore dei crediti, rientrano nella base di computo i crediti da finanziamento in quanto suscettibili di generare componenti positivi di reddito. Pertanto, devono escludersi da detta base i crediti aventi natura commerciale. Allo stesso modo, si ritiene che non debbano essere inclusi nel computo in esame i depositi bancari, in quanto i medesimi costituiscono disponibilita' liquide e, come tali, vanno indicate nell'attivo circolante al punto IV, 1.

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 D.P.R. n. 600/1973. Ne discende che, ai fini della disciplina in esame, non si tiene conto dei crediti, in quanto gli stessi non emergono da tali scritture contabili.

2) 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.

Per quanto riguarda le immobilizzazioni di cui trattasi, stante il tenore letterale della norma, occorre tener conto oltre che dei beni immobili costituiti da terreni e fabbricati anche dai beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 e cioe' delle 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.

Sempre avuto riguardo al tenore letterale della norma, ai fini di cui trattasi, rilevano soltanto i beni acquisiti in locazione finanziaria e non anche quelli in locazione, in comodato o presi a noleggio.

In particolare, tali beni emergono, come immobilizzazioni materiali, dalle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

- B, II, 1) - terreni e fabbricati;
- 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 D.P.R. n. 600/1973.

3) Valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2)), nonche' le attrezzature industriali e commerciali (B, II, 3)) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4)), diversi dalle navi, alle quali si applica il 15 per cento ai fini della determinazione dei ricavi presunti.

Per quanto riguarda le attivita' finanziarie, diverse da quelle indicate nell'art. 53 comma 1, lettera c) del TUIR (come ad esempio le partecipazioni in societa' personali), va rilevato, come detto in precedenza, che esse sono da considerare, ai fini in esame, soltanto se costituiscono immobilizzazioni.

Per quanto riguarda le immobilizzazioni immateriali bisogna distinguere tra le immobilizzazioni costituenti veri e propri beni immateriali da quelle costituenti, invece, spese ad utilita' pluriennale. Dette voci sono entrambe suscettibili di produrre ricavi o proventi tuttavia, per le cosiddette 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).

Sono da considerare tra le altre immobilizzazioni anche i beni strumentali di valore inferiore al milione di lire.

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 D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto riguarda sia le immobilizzazioni materiali che quelle immateriali, si precisa che vanno comunque escluse quelle "in corso", in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a produrre alcun tipo di

provento. Analogamente non rilevano, ai fini in esame "gli acconti".

2.2 Determinazione del valore dei beni e delle immobilizzazioni

Come espressamente previsto dal comma 2 dell'art. 30 in esame, ai fini della determinazione del valore dei beni trova applicazione l'art. 76, comma 1, del TUIR, per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Per i beni in leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione di riscatto si ritiene che debba essere assunto, quale valore di riferimento, il prezzo di riscatto.

Per verificare se ricorre la condizione perche' una societa' sia considerata non operativa occorre mettere a raffronto l'ammontare complessivo dei ricavi, dei proventi e dell'incremento delle rimanenze, esclusi quelli straordinari, con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni indicati dal comma 1 dell'art. 30 di cui trattasi alle lettere a), b) e c).

A tal fine, il comma 2 del citato art. 30 stabilisce che i ricavi, i proventi e i valori dei beni e delle immobilizzazioni relativi alle predette lettere a), b) e c) devono essere assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Tuttavia, 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, proventi e incrementi di rimanenze presunti del periodo interessato (RP) occorre in primo luogo determinare per ciascuna categoria dei beni a), b) e c) l'investimento medio che la societa' ha realizzato nel corso dei tre esercizi.

Pertanto, assumendo IA, IB e IC come investimenti dell'esercizio riferibili rispettivamente ai beni a), b) e c), si avra' che:

$$IA = a_1 \times g + a_2 \times g + \dots + a_n \times g$$

gt

$$IB = b_1 \times g + b_2 \times g + \dots + b_n \times g$$

gt

$$IC = c_1 \times g + c_2 \times g + \dots + c_n \times g$$

gt

dove g rappresenta il numero dei giorni di mantenimento nella societa' di ogni singolo bene per ciascun esercizio interessato e gt il numero totale dei giorni di ciascun esercizio.

Analogamente si dovra' operare per i due esercizi precedenti ed i risultati cosi' ottenuti vanno divisi per tre, ottenendo per ciascun gruppo di beni posseduti nei tre esercizi il valore medio.

Ad ognuno di detti valori medi devono essere applicati le percentuali rispettivamente dell'1, del 4 e del 15. La somma dei prodotti cosi' ottenuti (RP) va raffrontata con i valori relativi ai ricavi, proventi e incrementi di rimanenze effettivi (RE), assumendo a tal fine la media di detti valori determinata con riferimento ai predetti tre esercizi.

3. Determinazione del reddito imponibile minimo

Il reddito imponibile minimo che deve essere dichiarato dalle societa' non operative deve essere non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni di cui alle lettere a), b) e c) indicati dal comma 1 dell'art. 30 in esame, posseduti nell'esercizio, delle percentuali rispettivamente dello 0,75, del 3 e del 12.

Proseguendo l'esemplificazione del paragrafo precedente, il reddito presunto (REP) si ricava nel modo seguente:

$$REP = IA \times 0,75 + IB \times 3 + IC \times 12$$

100

I valori di IA, IB e IC sono determinati secondo i criteri descritti nel paragrafo precedente ma sono riferiti soltanto ai valori dei beni posseduti nell'esercizio interessato dalla verifica.

4. Perdite degli esercizi pregressi

In base all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 30, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, le perdite degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra determinato.

In conformita' a quanto gia' precisato nella circolare n. 140/E del 15 maggio 1995, si ribadisce che la disciplina delle societa' di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge. In proposito si fa rinvio alle esemplificazioni riportate ai paragrafi nn. 2 e 3 della predetta circolare.

In merito all'argomento in esame, si ritiene utile altresì porre in evidenza che, in conseguenza dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione della norma alle societa' in nome collettivo e in accomandita semplice - le quali, ai fini IRPEF, imputano 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, avuto riguardo alla limitazione posta dalla disposizione sopra richiamata.

Al riguardo, si ritiene che la locuzione "perdite di esercizi precedenti" riguardi 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, anche se considerate "operative", così come risultano dal relativo prospetto contenuto nei modelli di dichiarazione (mod. 740 base e mod. 760-bis/U).

A tali conclusioni si perviene per il fatto che per il socio persona fisica, gli importi indicati nel predetto prospetto 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, e sono considerate al netto degli importi gia' utilizzati negli esercizi precedenti per compensare altri redditi d'impresa. Pertanto, come sopra rilevato, la riclassificazione di tali perdite non e' effettuabile, attesa l'impossibilita' oggettiva di individuare quale "tipo di perdita" (se quella derivante da una eventuale attivita' imprenditoriale ovvero da partecipazione in societa' di persone) e' stata utilizzata per compensare redditi di esercizi precedenti.

Conclusivamente, le perdite di esercizi precedenti, risultanti dal relativo prospetto, possono essere portate in diminuzione soltanto per la parte eccedente il totale delle quote di reddito "minimo" determinate secondo le indicazioni gia' fornite, al netto delle eventuali agevolazioni o esenzioni spettanti alla medesima societa' non operativa.

Va infine precisato che eventuali perdite dell'esercizio possono essere computate in diminuzione del reddito imputato al socio.

5. Accertamento induttivo nei confronti delle societa' non operative che non si sono adeguate al reddito minimo.

5.1 Generalita'

Gli uffici delle entrate possono rettificare il reddito qualora lo stesso sia stato dichiarato in misura inferiore a quella stabilita dalla normativa in esame anche mediante l'applicazione della procedura di accertamento parziale prevista dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, e cioe' senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice.

A pena di nullita' dell'accertamento, gli uffici devono richiedere al contribuente, anche per lettera raccomandata, chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1 del medesimo art. 30. I motivi non adottati nelle risposte non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento.

Analogamente a quanto previsto nelle altre ipotesi di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973, anche per gli accertamenti effettuati nei confronti delle societa' non operative per determinare il maggior reddito rispetto a quello dichiarato, gli uffici

procederanno all'iscrizione provvisoria a ruolo del 50 per cento della maggiore imposta dovuta.

5.2 La prova contraria

La prova contraria, che puo' essere fornita dalla societa' per vincere la presunzione di non operativita', deve essere sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di incrementi di rimanenze di ammontare almeno pari a quello presunto, il cui raggiungimento e' richiesto perche' la societa' possa essere esclusa dalla disciplina in esame.

La prova contraria puo' essere fornita ogni qualvolta si verificano situazioni di carattere straordinario da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive.

In base a tali principi si puo' affermare, ad esempio, che costituisce valida prova contraria:

. la circostanza, obiettivamente provata, che una societa' non abbia potuto conseguire maggiori ricavi, incrementi di rimanenze o proventi a causa di una crisi di settore che assume carattere straordinario. Naturalmente il contribuente deve altresì dimostrare che, in assenza di detta situazione di carattere straordinario, avrebbe conseguito un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi non inferiore a quello presunto (facendo, ad esempio, riferimento all'ammontare degli stessi risultante dai bilanci relativi agli esercizi nei quali non sussisteva la situazione di crisi);

. la circostanza che una societa' finanziaria abbia conseguito minori proventi a causa della mancata distribuzione di dividendi da parte delle societa' controllate interessate, ad esempio, da crisi di settore, sempreche', naturalmente, si possa presumere che sarebbero stati, altrimenti, distribuiti dividendi il cui conseguimento avrebbe consentito alla societa' controllante di raggiungere il limite dei proventi presunti;

. la circostanza che la societa' abbia subito un furto che ha inciso in misura rilevante sulla entita' delle rimanenze finali o sui ricavi in misura tale da impedire il raggiungimento del limite dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi minimi presunti.

6. Scioglimento agevolato delle societa' di comodo

L'art. 3, comma 38, della citata legge n. 662 del 1996 prevede una disciplina agevolativa per lo scioglimento delle societa' considerate non operative alla data del 15 settembre 1996 nonche' per quelle che a tale data si trovano nel primo periodo di imposta.

L'accesso a tale regime agevolato e' subordinato al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) lo scioglimento deve essere deliberato entro il 31 maggio 1997;
- b) la cancellazione della societa' dal registro delle imprese deve essere richiesta a norma dell'art. 2456 del c.c. entro un anno dalla delibera di scioglimento;
- c) tutti i soci della societa' devono essere persone fisiche e risultare iscritti nel libro dei soci alla data del 30 settembre 1996 ovvero, iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge n. 662 del 1996 (1 gennaio 1997) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 1996.

In proposito va anzitutto precisato che il regime di scioglimento agevolato e' previsto quale facolta' per le societa' interessate, le quali, pur ricorrendo le condizioni sopra indicate, possono scegliere anche l'ordinario regime previsto per i casi di liquidazione.

In tal senso depone la disposizione contenuta nel successivo comma 42 del citato art. 3, in base alla quale "l'applicazione della disciplina prevista dai commi da 38 a 41 deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta anteriore allo scioglimento".

Per quanto riguarda il criterio di determinazione del reddito del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione va rilevato che:

- sono, in via generale, applicabili i criteri previsti dall'art. 124 del TUIR per i casi di liquidazione ordinaria delle societa', con la sola particolarita' che dal reddito così determinato non sono scomputabili le perdite di esercizi precedenti;
- l'imponibile di periodo, come sopra determinato, e' soggetto ad imposta

sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota del 25 per cento;
- le riserve e i fondi in sospensione d'imposta non concorrono alla formazione del reddito complessivo del periodo di liquidazione, bensì sono soggetti ad autonomo regime di imposizione sostitutiva secondo i seguenti criteri:

a) per le riserve e i fondi di rivalutazione monetaria costituiti ai sensi delle leggi n. 408 del 1990 e 413 del 1991, l'imposta sostitutiva è applicata con l'aliquota del 10 per cento e non spetta il credito d'imposta previsto dall'art. 4, comma 5, della legge n. 408 e dell'art. 26, comma 5, della legge n. 413;

b) per tutte le altre riserve e fondi in sospensione d'imposta, l'imposta sostitutiva è applicata con l'aliquota del 25 per cento;

c) le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c), comma 7, dell'art. 105 del TUIR, si applica una imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con l'aliquota, rispettivamente del 5 per cento e del 10 per cento.

L'applicazione delle imposte sostitutive nei termini sopra esposti si riflette anche nella disciplina dell'art. 44, comma 3, del TUIR riguardante l'imposizione in capo al socio delle somme percepite in caso di liquidazione della società'.

In proposito, il comma 40 dell'art. 3 della legge in esame dispone che dette somme devono essere diminuite degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva al netto dell'imposta sostitutiva stessa e che gli importi medesimi non costituiscono redditi per i soci.

Peraltro, come previsto dal successivo comma 41 dell'art. 3 della medesima legge n. 662 del 1996, i beni ceduti o assegnati ai soci in sede di liquidazione si assumono in capo ad essi ad un valore non inferiore a quello normale, con l'ulteriore specificazione per gli immobili per i quali, su richiesta del contribuente, il valore normale è determinato sulla base dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta applicati 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).

7. Disciplina agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, invim e della imposta erariale di trascrizione.

Le assegnazioni ai soci, conseguenti allo scioglimento delle società' non operative individuate al comma 3 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 e successive modificazioni, soggiacciono ad un particolare regime impositivo ai fini delle imposte indirette, come meglio specificato nell'art. 3, comma 43, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

In particolare, in detta norma si stabilisce, tra l'altro, che tali assegnazioni non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1%.

Nell'ipotesi che l'assegnazione abbia ad oggetto beni immobili, tuttavia, oltre all'imposta di registro, nella misura agevolata dell'1%, dovranno essere corrisposte anche le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa, attualmente di lire 250.000, per ciascun tributo nonché, ricorrendone le condizioni, l'INVIM in misura ridotta al 50%.

Per la particolare categoria di beni mobili individuata dall'art. 7 della Tariffa, Parte Prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, qualora detti beni formino oggetto di assegnazione, si applica il normale criterio di tassazione.

Per essi è, inoltre, prevista l'applicazione dell'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione, come disposto dall'art. 3, comma 48, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Per quel che riguarda l'imponibile da assumere a base per il calcolo dell'imposta con aliquota proporzionale ridotta, si rinvia a quanto ampiamente illustrato nella circolare n. 140/E del 15 maggio 1995, salvo quanto segue.

È appena il caso di ribadire, come già precisato, nella surrichiamata circolare che per le assegnazioni di aziende e di beni mobili il regime tributario ordinario, fissato dal D.P.R. n. 131 del 1986, coincide con quello agevolato previsto dalle disposizioni in esame; infatti l'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata allo stesso decreto, dispone l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% sulla base imponibile determinata ai sensi degli artt. 50, 51 e 52 dello stesso D.P.R. n. 131 del

1986.

L'imposta in misura fissa di L. 250.000, di cui all'art. 10, comma 5, lettera c), del decreto-legge 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425, si applica, infatti, qualora l'atto societario realizzi un conferimento di azienda da una società ad altra società e non anche da società a socio persona fisica.

L'applicazione del regime agevolativo in parola, sussistendo le condizioni previste dal citato art. 3, comma 38, deve essere richiesta, a pena di decenza, nell'atto di assegnazione ai soci.

Si raccomanda agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria in indirizzo la massima divulgazione delle istruzioni contenute nella presente circolare.