

# Il commercialista telematico

## La nuova disciplina delle società non operative: ricavi, redditi minimi e interpello disapplicativo (parte seconda)

a cura Dott. Fabio Carriolo

[clicca qui per collegarti alla prima parte dell'articolo](#)

### 9 La sentenza della Sezione Tributaria n. 23731 del 2004

Va altresì evidenziato che le istanze di disapplicazione sono state già «di per sé» oggetto di impugnativa, nell'ambito di un contenzioso che ha condotto alla sentenza della Sezione Tributaria della S.C. n. 23731 dell'11.10.2004 (dep. il 21 dicembre 2004). Secondo quanto è stato autorevolmente rilevato, «...la sentenza in esame appare quindi un momento di quella tendenza, per molti versi condivisibile, a svalutare la portata dell'elencazione contenuta nell'art. 19 del decreto sul contenzioso, affermando invece la generalità della giurisdizione tributaria».

È stato altresì osservato che il diniego di disapplicazione di norme antielusive non è suscettibile di riesame in sede gerarchica, e predetermina il contenuto - sul punto - dell'eventuale successivo atto di accertamento.

La possibilità di impugnare il divieto richiede «...alcune avvertenze (e rimediazioni) in ordine alla idoneità degli atti in questione a rendersi definitivi se non impugnati. Fino ad ora siamo infatti tradizionalmente abituati ad abbinare alla "possibilità di impugnare" anche l'"onere di impugnare" per evitare la definitività amministrativa degli atti in esame. In quest'ottica il contribuente non solo potrebbe impugnare il diniego di disapplicazione, ma dovrebbe impugnare se non vuole perdere la possibilità di muovere future contestazioni in merito. Ciò impedirebbe di far valere la relativa questione di fronte all'eventuale successivo atto di accertamento, con una soluzione che lederebbe il diritto di difesa e la buona fede di tanti contribuenti».

Tali considerazioni potrebbero risultare superate alla luce della posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate: se, infatti, il diniego - o il silenzio<sup>1</sup> - dell'Amministrazione può essere impugnato solamente come «atto presupposto» nell'ambito dell'impugnativa dell'avviso di accertamento, si afferma il principio in base al quale tutte le contestazioni avverso l'operato dell'ufficio possono essere ordinariamente sollevate aventi la CTP, purché sia stata previamente proposta l'istanza.

Si evidenzia, infine, che la posizione espressa dall'Agenzia, quanto alla tutela giurisdizionale del contribuente, trova conferma anche nel par. 3.3. della circolare 5/E/2007, di seguito esaminata per sommi capi.

### 10 Chiarimenti ufficiali sull'interpello disapplicativo

L'Agenzia delle Entrate ha fornito gli indispensabili chiarimenti sulle istanze di disapplicazione previste nell'ambito della nuova disciplina delle società di comodo, con la circolare 2.2.2007, n. 5/E.

In sintesi, la pronuncia di prassi ha affermato quanto segue:

---

<sup>1</sup> Si osserva a tale proposito che il silenzio non potrebbe essere oggetto di autonoma impugnativa, poiché la risposta all'istanza in esame non soggiace a termini perentori per l'Amministrazione.

# Il commercialista telematico

- le società che si presentano come «non operative» nel periodo d'imposta in corso al 4.7.2006, nonché quelle che a tale data si trovavano nel primo periodo d'imposta, non sono tenute a presentare l'istanza se entro il 31.5.2007 deliberano lo scioglimento o la trasformazione in società semplice; in tale ipotesi, esse possono avvalersi della disciplina agevolata prevista dall'art. 1, co. 111 e ss., L. 296/2006;
- l'istanza è normalmente finalizzata ad ottenere la disapplicazione delle norme sulle società non operative per un determinato periodo d'imposta, al quale devono riferirsi le cause di esclusione («oggettive situazioni») adottate dalla società istante. Tuttavia, in sede di interpello possono essere adottate ed esaminate situazioni che condizionano la redditività anche di più periodi d'imposta, sicché il direttore regionale potrà disporre la disapplicazione per una pluralità di esercizi puntualmente individuati;
- l'art. 35, co. 16, D.L. 223/2006, prevede, per le nuove disposizioni sulle società di comodo, la decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo; ciò significa, secondo l'Agenzia, che «...a partire dal predetto periodo di imposta (che per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare è il 2006) i contribuenti che intendono disapplicare la disciplina delle società non operative dovranno inoltrare all'amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello secondo le modalità previste dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973»;
- l'istanza può essere presentata anche nel corso del medesimo periodo di imposta in cui si rende applicabile la disciplina sulle società non operative (in via «previsionale»), nel caso in cui le situazioni oggettive che hanno impedito di conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi (esclusi quelli straordinari) o il reddito minimo presunto si siano già manifestate e siano destinate ad incidere sulle risultanze finali dell'attività;
- per quanto attiene ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data d'entrata in vigore del D.L. 223/2006, resta ferma l'applicazione delle disposizioni previste dal previgente art. 30, co. 4, L. 23.12.1994, n. 724. Pertanto, una società con periodo d'imposta «solare», che intende sottrarsi all'applicazione della norma con riferimento all'esercizio 2005, non ha l'onere di presentare l'istanza di disapplicazione, avendo possibilità di provare le «oggettive situazioni di carattere straordinario» in sede di accertamento, a seguito di preventiva richiesta da parte del competente ufficio finanziario<sup>2</sup>;
- assolto l'onere della presentazione dell'istanza, la questione concernente l'operatività della società o dell'ente può essere sottoposta all'esame delle Commissioni tributarie, «...mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento emesso del competente ufficio a seguito del rigetto dell'istanza da parte del Direttore regionale. In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile. Deve escludersi per converso la possibilità di impugnare immediatamente il provvedimento del Direttore regionale in quanto lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»<sup>3</sup>;
- nel caso in cui la società, pur non avendo superato il test di operatività (i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi dichiarati sono inferiori a quelli determinati presuntivamente con l'applicazione dei coefficienti), abbia conseguito un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto, la stessa continua a ritenersi non operativa; se, quindi, la società non ha perdite fiscali pregresse riportabili, avrà

<sup>2</sup> Ciò significa, evidentemente, che il 2006 si pone sia come il primo periodo d'imposta nel quale l'istanza può essere proposta (o «deve» essere proposta, dato che la circolare parla di un «onere» a carico delle imprese), sia come il periodo d'imposta «di riferimento», anche se le imposte ad esso relative non sono ancora «crystallizzate» nella dichiarazione. In definitiva, l'istanza poteva essere proposta già nel 2006 solamente con riferimento alla situazione dello stesso periodo, la quale facesse prevedere agli amministratori della società la possibilità del mancato raggiungimento dei risultati percentuali previsti dalla normativa, mentre non poteva essere presentata con riferimento alla situazione del 2005 o di periodi d'imposta pregressi.

<sup>3</sup> La posizione espressa nella circolare in commento, come precisato poco sopra, è del tutto coerente con quella affermata nel corso della videoconferenza «Telefisco» del 30.1.2007.

# Il commercialista telematico

interesse a presentare l'istanza per ottenere la disapplicazione della disciplina ai soli fini dell'IRAP e dell'IVA;

- analogamente, sussiste un interesse alla presentazione dell'istanza se 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, intende evidenziare situazioni che hanno direttamente impedito il conseguimento del reddito minimo presunto: 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 pari almeno a quello minimo presunto<sup>4</sup>;

- è in ogni caso richiesta una prioritaria valutazione da parte del direttore regionale della tipologia di costi sostenuti, con particolare attenzione a quelli «addebitati» alle società, ma in realtà sostenuti a beneficio diretto dei soci (ciò che accadrebbe, ad esempio, per una società immobiliare che avesse sostenuto costi eccezionali per ristrutturare propri immobili, ceduti in locazione ai propri soci anziché a terzi);

## 11 Il «non normale esercizio dell'attività»

La disapplicazione può essere disposta, secondo la circolare 5/E/2007, se le società si trovano in un periodo di «non normale svolgimento dell'attività», secondo le indicazioni fornite nella C.M. 26.2.1997, n. 48, che ravvisava tale situazione, in particolare:

- nel periodo d'imposta da cui decorre la messa in liquidazione volontaria<sup>5</sup> o l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa e fallimento;
- nei periodi d'imposta successivi al primo, in cui il soggetto non abbia ancora avviato l'attività prevista dall'oggetto sociale, perché, ad esempio:
  - la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore, oltre il primo periodo d'imposta;
  - non sono state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative, pur essendo state tempestivamente richieste;
  - è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica all'esercizio di un'altra attività produttiva, sempre che la stessa attività di ricerca non consenta, di per sé, la produzione di beni e servizi e la conseguente realizzazione di proventi.

## 12 Società holding

Con specifico riferimento alle *holding* di partecipazioni, la circolare ha affermato che l'«operatività» di tali soggetti è subordinata anche alla circostanza che le partecipate distribuiscano dividendi in misura superiore all'importo presunto di ricavi attribuito alla *holding* in base ai coefficienti percentuali; in tale prospettiva, occorre valutare «...se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per ottenere la disapplicazione della normativa a favore della società». In linea di massima, l'indagine sull'«operatività» si trasferisce quindi in capo alle partecipate, così che l'istanza di disapplicazione, se accolta con riferimento a queste ultime, «...potrà normalmente motivare l'accoglimento anche dell'istanza presentata dalla holding».

---

<sup>4</sup> Nelle due ipotesi considerate dall'Agenzia, sarà quindi possibile prevedere delle disapplicazioni parziali, limitate al comparto delle imposte sui redditi, ovvero a quello IVA-IRAP.

<sup>5</sup> Con riferimento all'ipotesi della liquidazione volontaria, le direzioni regionali dovranno però appurare l'effettività della liquidazione.

# Il commercialista telematico

## 13 Società immobiliari

Relativamente alle società immobiliari che hanno per oggetto la realizzazione e la successiva locazione di immobili (nonché agli immobili detenuti da società «non immobiliari»), la normativa sulle società di comodo potrà essere disapplicata in presenza delle situazioni oggettive indicate a titolo esemplificativo dalla circolare:

- la società immobiliare ha iscritte in bilancio esclusivamente immobilizzazioni in corso di realizzazione, da destinare successivamente alla locazione ma, ovviamente, non suscettibili, al momento, di produrre un reddito, anche minimo: la società non è di comodo in quanto - come precisato nella circolare 48/E/1997, par. 2.1, n. 3, devono essere escluse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali quelle «in corso» che si trovino in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento. In presenza di immobili già locati ed altri in corso di realizzo, si potrebbe, altresì, limitatamente a questi ultimi, giungere alla loro parziale esclusione (tramite una disapplicazione parziale) dal «test di operatività» e dal calcolo del reddito minimo presunto;
- dimostrata impossibilità, per la società immobiliare, di praticare canoni locativi sufficienti per superare il «test di operatività», o per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto: ciò si verifica, ad esempio, se i canoni dichiarati sono almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell'art. 9 del TUIR;
- dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- temporanea inagibilità dell'immobile.

## 14 Società quotate

La lett. d) dell'art. 1, co. 109, L.F., modifica l'art. 30, co. 1, u.p., n. 4, L. 724/1994; in base a tale modifica, i criteri di individuazione delle società non operative verranno applicati non solo alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani, ma anche:

- alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati;
- alle società da essi controllate, anche indirettamente.

## 15 Il reddito minimo «convenzionale»

La lett. f) dell'art. 1, co. 109, L.F., ha modificato il co. 3 dell'art. 30, L. 724/1994, prevedendo, per le società e gli enti non operativi secondo la definizione del co. 1 (fermo restando l'ordinario potere di accertamento, nell'ambito del quale gli uffici potranno spaziare utilizzando tutte le previste metodologie ricostruttive), l'obbligo di dichiarare un reddito minimo non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- 1,50% sul valore dei beni indicati nella lett. a) del co. 1 (ossia dei beni di cui alle lettere c), d), e), dell'art. 85, co. 1, del TUIR, oltre alle quote di partecipazione in società personali commerciali);
- 4,75% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972<sup>6</sup>, anche in locazione finanziaria;
- 12% sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Le perdite degli esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto.

---

<sup>6</sup> Cfr. la sup. nota 90.

# Il commercialista telematico

La Finanziaria ha integrato la previsione *sub b*, disponendo che, per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ridotta dal 4,75% al 3%.

## 16 Effetti sull'IRAP

Ai fini IRAP, l'art. 1, co. 109, lett. g), L.F., aggiungendo nell'art. 30 un co. 3-*bis*, stabilisce che, fermo l'ordinario potere di accertamento, il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del co. 3, 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.

## 17 Effetti sull'IVA

Particolarmente penalizzanti possono essere le conseguenze sull'IVA a credito maturata per le società che fossero ritenute «di comodo» (salva, però, la possibilità di esercitare l'interpello disapplicativo). Infatti, secondo il co. 4 dell'art. 30, L. 724/1994, per tali società, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA non è ammessa al rimborso e non può essere compensata ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 241/1997, né ceduta ai sensi dell'art. 5, co. 4-*ter*, D.L. 14.3.1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 13.5.1988, n. 154.

Inoltre, un'ulteriore penalizzazione è prevista nel caso in cui la società tre periodi d'imposta consecutivi non abbia effettuato «...operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1»: in tale ipotesi, infatti, l'eccedenza di credito non è neppure riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai successivi periodi d'imposta, e pertanto – sostanzialmente – il credito è perduto in via definitiva.

Secondo le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito della manifestazione «*Telefisco 2007*», il 30.1.2007, e poi ufficializzate attraverso la pubblicazione sul sito *Internet* istituzionale dell'Agenzia, per verificare l'eventuale mancato superamento del limite minimo per le operazioni rilevanti ai fini IVA «*deve assumersi come totale delle operazioni effettuate ai fini IVA l'ammontare complessivo del volume d'affari determinato ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972*».

A tale riguardo, l'Agenzia ha espresso il parere «*che costituisce presupposto necessario per l'applicazione della norma la circostanza che il soggetto non abbia superato, in nessuno dei tre menzionati periodi d'imposta consecutivi, il test di operatività di cui al comma 1*».

«*In merito alla decorrenza della descritta disposizione, inoltre, si fa presente che secondo quanto disposto dal comma 16 dell'articolo 36 del d.l. n. 223 del 2006, le modifiche apportate dal medesimo articolo alla disciplina sulle società di comodo trovano applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore" del medesimo d.l. n. 223.*

*Pertanto, il periodo triennale di osservazione contemplato dal nuovo comma 4 dell'articolo 30 inizia a decorrere dal periodo d'imposta 2006 con effetti che si esplicheranno per la prima volta alla chiusura dell'anno 2008, sempre che la società sia risultata non operativa, oltre che in tale esercizio, anche nei due immediatamente precedenti. In detta occasione, infatti, allorché si verificassero i presupposti normativi, alla data del 1° gennaio 2009 la società non potrà riportare a nuovo l'eccedenza di credito IVA risultante al 31 dicembre 2008».*

# Il commercialista telematico

Per quanto sopra evidenziato, dunque, il 2006 è il primo periodo d'imposta per il quale inizia ad essere verificato l'eventuale mancato superamento del «test di operatività», ma la definitiva perdita del credito IVA potrà derivare solamente dalla situazione di «non operatività» acclarata per tre periodi d'imposta consecutivi.

Comunque, per ogni periodo d'imposta, anche ai fini del mantenimento del diritto al rimborso, alla compensazione e alla cessione del credito, potrà essere presentata l'istanza di disapplicazione al competente direttore regionale.

## 18 Decorrenza delle modificazioni

In base al co. 110, le disposizioni di cui al co. 109, lett. b)<sup>7</sup>, se più favorevoli ai contribuenti, e quelle di cui alle lettere c), d) ed f), si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 248/2006.

[clicca qui per collegarti alla prima parte dell'articolo](#)

Fabio Carriolo

Marzo 2007

---

<sup>7</sup> Si tratta della norma che ha disposto l'inclusione, tra i beni da prendere in esame ai fini del *test*, oltre a quelli di cui alla lett. c) del co. 1 dell'art. 85 del TUIR («comparto titoli»), anche quelli di cui alle lettere d) ed e), ossia i corrispettivi derivanti dalle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni, di obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa, anche se rientranti tra i beni al cui scambio è diretta l'attività di impresa, nonché le quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del TUIR (società di persone ed equiparate), anche costituenti immobilizzazioni finanziarie. L'eventuale favore per i contribuenti può discendere dall'applicazione del particolare metodo di calcolo, che compara la media triennale «convenzionale» a quella effettiva.