

Il commercialista telematico

Società di comodo e interpello disapplicativo: aspetti problematici e ulteriori indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

(a cura di Fabio Carriolo)

La nuova disciplina delle società operative, già esaminata per sommi capi in due precedenti interventi, presenta numerosi aspetti critici, solo in parte focalizzati dalla dottrina.

A quanto si comprende, la normativa in esame possiede una natura spiccatamente pragmatica, funzionale all'eliminazione definitiva dei soggetti in questione, ossia alla cancellazione della possibilità, finora di fatto concessa ai contribuenti, di «mascherare» da impresa commerciale (societaria) dei beni patrimoniali che sarebbero potuti essere, tutt'al più, oggetto di una comunione.

A tale proposito, è opportuno segnalare che, dal punto di vista civilistico, la dottrina ha rilevato in tali soggetti un'ipotesi di nullità del contratto societario per mancanza di causa, mentre esiste giurisprudenza di Cassazione che parla di simulazione del contratto¹.

1 Le società non operative: criticità

Il nuovo art. 30 della L. 724/1994, come rielaborato dal decreto «Visco-Bersani» prima e dalla Finanziaria 2007 poi, si presenta come norma antielusiva, approntata dal legislatore per sfavorire – o, meglio, rendere non conveniente – l'utilizzo strumentale dello schermo societario.

Esso trova il suo momento nodale nell'esposizione della situazione della società nel modello fiscale «Unico», laddove esiste un quadro «salomonico», che rivela le seguenti possibilità concesse ai contribuenti:

1. in caso di reddito reale inferiore rispetto a quello minimo presunto:
 - a. adeguarsi al reddito minimo presunto;
 - b. adottare lo scioglimento agevolato, o la procedura di trasformazione in società semplice;
 - c. presentare la prevista istanza di disapplicazione al direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate;
2. in caso di reddito reale superiore o uguale a quello minimo presunto: dichiarare il reddito reale.

Va evidenziato che, in caso di interpello disapplicativo validamente esperito, la disapplicazione può essere concessa o meno; può essere quindi evidenziato che:

¹ In particolare, secondo la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. III Civ., 1.12.1987, n. 8939, «non è configurabile una società per azioni quando, dopo la costituzione e la iscrizione, l'attività svolta in concreto e stabilmente consiste soltanto nell'acquisto di un immobile urbano o di un fondo rustico e nella concessione del bene, rispettivamente, in locazione od in affitto, con riscossione dei canoni: in siffatta ipotesi, il negozio costitutivo della società è simulato, non esistendo quindi una società per azioni, ed in conseguenza neppure una persona giuridica, ed esistendo invece, realmente e dissimulata, una proprietà degli apparenti soci avente per oggetto l'immobile urbano od il fondo rustico».

Secondo F. Galgano, *Diritto Commerciale* – vol. II «Le società», par. 1.4, «la più appropriata qualificazione del fenomeno è quella che, tradizionalmente, si esprime in termini di contratto indiretto: viene qui utilizzata la causa del contratto di società che realizza uno scopo diverso da quello al quale il contratto di società è preordinato. Come ogni contratto indiretto, che sia il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, la società di comodo dovrà considerarsi nulla a norma dell'art. 1344» (ossia come contratto in frode alla legge).

Il commercialista telematico

1. se la disapplicazione è concessa, *nulla quaestio*: la società potrà, semplicemente, dichiarare il proprio reddito «reale», anche se non è per nulla preclusa o vincolata la successiva eventuale attività di controllo ed accertamento;
2. se la disapplicazione non è concessa, sussiste l'obbligo di adeguamento, nonché la possibilità di scioglimento o trasformazione della società;
3. se l'istanza è dichiarata improcedibile per mancanza della puntuale descrizione della fattispecie, o non è presentata del tutto, e ciò nonostante non è effettuato l'adeguamento al reddito minimo presunto, né la trasformazione o lo scioglimento del soggetto «non operativo», l'accertamento dovrebbe essere pressoché automatico, e, in sede di eventuale contenzioso avanti la CTP, l'Agenzia delle Entrate eccepirà l'inammissibilità del ricorso, secondo le indicazioni ufficiali più volte espresse.

Con la consapevolezza che i numerosi aspetti problematici della nuova normativa potranno emergere solamente attraverso l'esperienza pratica, ma condividendo l'impostazione di fondo espressa dal legislatore (che intende rimuovere dall'«universo giuridico» le società prive di attività economica), si evidenzia che, comunque, numerosi comportamenti sostanzialmente elusivi potranno rimanere adottabili dai contribuenti più «fantasiosi».

A titolo meramente esemplificativo, e con la possibilità di esplorare in futuri interventi delle ulteriori possibilità elusive, si evidenziano le seguenti casistiche:

- società A commerciale e società B immobiliare, entrambe controllate dalla stessa persona fisica, sig. Verdi: se B, che detiene solamente l'immobile strumentale, e lo loca ad A, riceve un canone locativo superiore rispetto al reddito minimo presunto, la normativa sulle società di comodo risulta inapplicabile, e ciò che per B costituisce un ricavo imponibile da' luogo in capo ad A a un costo deducibile;
- società A, operativa, e società B, di comodo, ambedue controllate, come nell'ipotesi precedente, dal medesimo soggetto: A è in utile, e realizzerebbe comunque ricavi in grado di farle superare il *test* di operatività: se B effettua un conferimento dell'immobile in A, lo esclude dal proprio patrimonio;
- analogo effetto potrebbe sortire da una fusione (fiscalmente neutrale) tra A e B, mediante la quale i beni «rilevanti» (titoli, immobili, altre immobilizzazioni) potrebbero essere ricondotti all'attività economica, evitando l'estromissione onerosa dal regime d'impresa (e quindi la corresponsione dell'imposta sostitutiva del 25%);
- nel caso, invece, della società che detenesse solamente immobili «di pregio» dal punto di vista storico-artistico (soggetti alle imposte sui redditi secondo la minor rendita catastale della zona censuaria di riferimento), a parere di chi scrive, la soggezione al regime d'impresa dovrebbe comportare la prevalenza delle norme speciali sulle società non operative rispetto a quelle di cui all'art. 11 della L. 413/1991 (analogamente a quanto l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare per gli immobili «vincolati» strumentali, la cui sottoposizione al regime d'impresa esclude la tassazione catastale²); di conseguenza, anche per tali società sorgerebbe l'obbligo di adeguamento al reddito minimo presunto.

² Vedasi sul punto quanto affermato nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3.8.2006, n. 99/E: «dal combinato disposto delle citate disposizioni emerge come il predetto comma 2 dell'articolo 11 - che prevede un criterio catastale di determinazione del reddito limitatamente agli immobili di interesse storico e/o artistico - possa trovare applicazione all'interno delle norme che disciplinano il reddito d'impresa esclusivamente nel caso degli immobili c.d. "patrimoniali" e non anche relativamente ad immobili che rappresentino beni merce o strumentali per l'esercizio dell'impresa».

Il commercialista telematico

2 Le società di comodo e gli istituti IRES: *pex* e consolidato fiscale

Sulla questione della «commercialità», può essere affermato che le soluzioni indicate dalla circolare 5/E/2007 sulla verifica «per trasparenza» in capo alle *holding* evidenziano una «parentela» con le elaborazioni in materia di *participation exemption*.

Secondo il par. 4.4. della circolare, infatti, dato che l'operatività di una *holding* risulta subordinata anche alla circostanza che le partecipate distribuiscano dividendi in misura sufficiente a superare il *test* di operatività, l'indagine sull'operatività dev'essere trasferita, «*in linea di massima*», in capo alle partecipate.

Nella disciplina della «*pex*» (art. 87, co. 5, TUIR), secondo quanto evidenziato anche dalla circolare 36/E/2004, «*per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante*».

A proposito delle relazioni tra trattamento di esenzione per le plusvalenze da cessione di partecipazioni (esenzione ora limitata all'84% dell'ammontare), occorre considerare che la «commercialità» ai fini *pex* consiste, per la partecipata, nell'avere una parte «commerciale» superiore al 50% dell'attivo patrimoniale (art. 87, co. 1, lett. d, TUIR).

Tale requisito non si lega però a un reddito minimo da dichiarare, bensì alla natura dei cespiti che compongono l'attivo: se, quindi, vi è una presenza preponderante di immobili patrimoniali, la *pex* risulta preclusa.

Si evidenzia, a tale proposito, che potrebbero registrarsi situazioni di «doppio sfavore», se la partecipazione per la quale risulta impossibile l'accesso all'esenzione parziale fosse anche una società «non operativa», costretta all'adeguamento al reddito minimo presunto o allo scioglimento/trasformazione agevolato/a.

Al contrario, potrebbero invece esistere delle società non operative ammesse alla *pex* in quanto la composizione del loro patrimonio lo consente, a norma del sopra richiamato art. 87 del TUIR.

Nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, occorre invece evidenziare che la nuova normativa sulle società «di comodo» incide pesantemente, dato che l'istituto della tassazione di gruppo per le imprese residenti è stato introdotto in Italia soprattutto per garantire le possibilità di compensare le perdite maturate nell'ambito del gruppo societario (o, meglio, della «*fiscal unit*», ossia delle partecipate in possesso dei prescritti requisiti di controllo, che hanno esercitato l'opzione bilaterale per l'accesso al consolidato).

Ora, l'obbligo di adeguamento al reddito minimo presunto per le società consolidate (che risulta dalla risoluzione 36/E/2007, più avanti esaminata), salva l'eventuale disapplicazione concessa dal competente direttore regionale, fa sì che, di fatto, l'istituto del consolidato sia «depotenziato» e persino reso inutile.

Facilmente, infatti, la società consolidata «Y», che ha maturato delle perdite nella vigenza dell'opzione, non supererà il *test* di operatività (salvo che nell'ipotesi in cui essa non disponga di beni patrimoniali rilevanti): di conseguenza, se la disapplicazione non è concessa, essa non potrà trasferire alla consolidante le proprie perdite, per la compensazione nell'ambito del reddito complessivo globale, bensì il reddito minimo calcolato *ex art.* 30, L. 724/1994.

3 Società non operative e consolidato: la risoluzione 36/E/2007

Nella propria risoluzione dell'8.3.2007, n. 36/E, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la situazione prospettata dalla società cooperativa agricola «Alfa», la quale aveva esercitato l'opzione per il consolidato, come consolidante, per il triennio 2004-2006.

Nella «fiscal unit» era compresa «Beta S.r.l.», partecipata al 100% dalla consolidante, la quale aveva chiuso il bilancio dell'esercizio 2005 con una forte perdita civilistica, riconducibile soprattutto alla contabilizzazione di interessi passivi derivanti da prestiti ricevuti. Per effetto dell'applicazione del *pro-rata* patrimoniale (art. 97, D.P.R. 917/1986), tali interessi passivi risultavano però totalmente indeducibili, e richiedevano quindi una variazione in aumento per lo stesso importo in «Unico».

La partecipazione detenuta da «Beta S.r.l.», che determinava l'applicazione del *pro-rata*, era relativa alla propria partecipata «Gamma S.p.a.», anch'essa compresa nel perimetro di consolidamento.

Nonostante la variazione in aumento, nella dichiarazione dei redditi di «Beta» doveva tuttavia emergere una perdita fiscale; ma detta società risultava «non operativa» ai sensi del vigente testo dell'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724, come modificato, da ultimo, dall'art. 1, commi 109 e ss., L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007)³.

A tale proposito, era chiesto all'Agenzia se, determinando il reddito proprio della consolidata non operativa da trasferire alla capogruppo in sede di consolidamento in applicazione delle norme vigenti sulle società non operative, ossia indicando il reddito presunto secondo i previsti coefficienti di redditività, la dichiarazione del consolidato (modello CNM) avrebbe potuto contenere una «rettifica da consolidamento» in diminuzione (art. 122, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986) per escludere l'importo degli interessi passivi resi indeducibili dal *pro-rata*.

La risposta dell'Agenzia sul punto accoglie l'interpretazione rigorosa che finora ha condotto l'applicazione dei nuovi vincoli imposti alle società non operative (finalizzati a renderne svantaggioso il mantenimento), escludendo che, nel caso di specie, sia possibile alla consolidante operare delle variazioni in diminuzione, fatta salva l'ipotesi in cui, pur non superando il *test* di operatività, la consolidata dichiari un reddito «ordinario» superiore a quello minimo previsto applicando i coefficienti di redditività: in tale ipotesi, la rettifica in diminuzione potrà essere operata solamente fino a concorrenza dell'eccedenza del reddito ordinariamente determinato rispetto a quello determinato con l'applicazione della normativa speciale sulle società di comodo. Si può aggiungere che, se si fosse trattato di una società *holding* (o *sub-holding*) partecipata, secondo la stessa Agenzia delle Entrate (circolare 2.2.2007, n. 5/E, par. 4.4), la verifica della condizione di non operatività avrebbe dovuto farsi in capo alle sue partecipate e, pertanto, il problema avrebbe potuto non sussistere relativamente alla consolidata-*holding*. Può altresì evidenziarsi che le cooperative come la capogruppo sono escluse dall'applicazione della normativa sulle società non operative (in quanto non comprese tra i soggetti di cui all'art.

³ Secondo la vigente normativa, le società aventi forma giuridica «commerciale» si considerano non operative, salva la possibilità di risposta positiva da parte dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le percentuali del 2% (ai beni del «comparto titoli», ossia azioni, strumenti finanziari assimilati ed obbligazioni), del 6% (immobili e imbarcazioni) e del 15% (altre immobilizzazioni). Se il c.d. *test* di operatività non è superato, la società deve esporre in dichiarazione un reddito minimo non inferiore all'applicazione, alle stesse tipologie di beni, delle «percentuali di redditività» dell'1,5%, del 4,75% e del 12%.

Il commercialista telematico

30, co. 1, L. 724/1994), ma non possono optare per il consolidato in qualità di consolidate, per le diverse modalità di determinazione del controllo societario che caratterizzano tali soggetti.

Secondo l'Assonime, espressasi con la propria circolare del 19.3.2007, n. 16, l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate *«appare condivisibile»*, alla luce del carattere procedurale della norma dell'art. 122 del TUIR, dato che *«le rettifiche di consolidamento (...) vengono operate dalla consolidante per mere ragioni di opportunità operativa, ma – riferendosi al reddito imponibile delle consolidate – devono essere effettuate nel rispetto delle caratteristiche proprie di tali società»*.

4 La circolare 14/E/2007

La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate 15.3.2007, n. 14/E, che fornisce ulteriori istruzioni in materia di trattazione dei nuovi interpelli antielusivi per le società «di comodo», verrà qui esaminata limitatamente agli aspetti che si ritengono più interessanti ai fini interpretativi.

Si segnalano, innanzi tutto, le considerazioni svolte al par. 3 della circolare quanto al carattere preventivo che l'istanza deve possedere, requisito che si intende rispettato se quest'ultima *«...è presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta dall'Agenzia prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione stessa. In breve, atteso che il termine di presentazione delle dichiarazioni, da parte delle società con esercizio coincidente con l'anno solare, scade il 31 luglio e che il Direttore regionale è tenuto a rispondere entro 90 giorni, le istanze di disapplicazione vanno presentate non oltre la metà del mese di maggio»*.

Con riferimento, quindi, al periodo d'imposta 2006, le istanze dovrebbero quindi rispettare la data indicata; occorrerebbe però conoscere l'eventuale ammissibilità o validità della disapplicazione accordata oltre tale termine, che in linea di principio potrebbe legittimare la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Al successivo par. 4, la circolare precisa che le eventuali richieste di integrazione documentale, avanzate dagli uffici o dalle Direzioni regionali, *«...possono essere limitate ai soli casi in cui i contenuti dell'istanza, nella loro connessione logica ed argomentativa, non siano di per sé sufficienti per corrispondere alla richiesta avanzata»*.

Considerato, inoltre, che l'esame delle istanze *«si basa sui dati ed elementi nelle medesime evidenziati, così che la completezza e veridicità dei predetti dati ed elementi è presupposto di efficacia del provvedimento emanato dal Direttore regionale, sia gli uffici sia le Direzioni regionali non sono necessariamente tenuti a svolgere, in questa sede, incisive attività istruttorie (accessi, verifiche, ecc.) volte a sindacare la congruità ed il fondamento degli elementi forniti, fatta eccezione (...) della richiesta di dati ed elementi in assenza dei quali sia impedito o ostacolato l'esame compiuto dell'istanza»*.

Insomma:

- l'interpello disapplicativo non realizza una sorta di «accertamento preventivo», e comunque non esclude in alcun modo la possibilità di controllo ed accertamento secondo le modalità ordinarie;
- nel caso della disapplicazione concessa dal Direttore regionale in seguito a un'istruttoria non soddisfacente, perché carente di dati ed elementi che avrebbero potuto condurre a una pronuncia diversa, il provvedimento sarà inefficace *ex tunc*.

Il commercialista telematico

«Resta impregiudicata», secondo l'Amministrazione, «la potestà dell'Amministrazione di riscontrare, avvalendosi delle prerogative attribuite per legge, la veridicità e completezza dei dati e degli elementi evidenziati nelle istanze accolte dal Direttore regionale, anche mediante la predisposizione di appositi piani di controllo».

Inoltre, confermando la linea della precedente circolare 5/E2007, la circolare 14 richiede ai competenti uffici delle direzioni regionali di precisare che *«il presente provvedimento (del Direttore regionale) non può essere impugnato immediatamente in quanto non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; peraltro, il contribuente potrà far valere le proprie ragioni avanti la competente Commissione tributaria, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento notificato a seguito del provvedimento di rigetto del Direttore regionale».*

Superando alcuni problemi applicativi che si erano manifestati con riguardo alle società sottoposte a procedure concorsuali, la circolare precisa inoltre che (come i soggetti in amministrazione straordinaria) *«...anche le società in stato di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa possono ritenersi esonerate dall'onere di presentare l'istanza di disapplicazione».*

In linea con la circolare 16.5.2005, n. 23/E, la pronuncia in esame precisa inoltre, al par. 7, che, per le istanze particolarmente complesse e delicate, che non abbiano trovato trattazione nella prassi amministrativa, può essere richiesto il parere preventivo della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Fabio Carriolo

Aprile 2006