



Circolare informativa per la clientela
n. 31/2011 del 3 novembre 2011

DISCIPLINA delle SOCIETÀ NON OPERATIVE NOVITÀ della MANOVRA di FERRAGOSTO

In questa Circolare

- 1. Finalità della norma e soggetti interessati**
- 2. Test dei ricavi minimi**
- 3. Nuovo test delle perdite triennali**
- 4. Calcolo del reddito minimo e tassazione ai fini Ires e Irpef**
- 5. Tassazione ai fini Irap**
- 6. Conseguenze per l'Iva**
- 7. Cause di esonero e di disapplicazione automatica**
- 8. Disapplicazione mediante interpello**

Con la presente circolare si illustra il regime delle cosiddette società non operative dopo le modifiche apportate dall'art. 2, D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011 (cd. Manovra di Ferragosto).

1. FINALITÀ della NORMA e SOGGETTI INTERESSATI

Le disposizioni sulle cosiddette **società non operative** sono contenute nell'art. 30, L. 724/1994, disposizioni più volte modificate dal legislatore (da ultimo con la L. 244/2007).

Esse intendono sostanzialmente **colpire l'utilizzo di società commerciali per la mera intestazione di beni** che restano nella disponibilità di persone fisiche.

Le norme, che sono state recentemente affiancate da ulteriori disposizioni contenute nella Manovra di Ferragosto, si applicano ai seguenti contribuenti (elencazione tassativa): **società per azioni**, società **in accomandita per azioni**, società **a responsabilità limitata**, società **in nome collettivo** e **in accomandita semplice**, nonché società ed enti di ogni tipo **non residenti**, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono, quindi, **soggettivamente escluse** dalla disciplina le **società semplici** non esercenti attività di impresa, le **cooperative**, le mutue assicurazioni, gli **enti commerciali** e **non commerciali**, le **società consortili**, le società **non residenti** senza stabile organizzazione.

Le società estere per le quali la **residenza italiana è presunta** ai sensi dell'art. 73, co. 5-bis, D.P.R. 917/1986 (cd. «**esterovestizione**»), rientrano invece (essendo equiparate ai soggetti fiscalmente residenti) tra i contribuenti che devono applicare la normativa sugli enti non operativi.

Le disposizioni sulle società non operative, che prevedono un notevole aggravio di imposta ai fini Ires, Irap e Iva, si applicano ai **contribuenti che non superano** il cosiddetto **test dei ricavi** minimi disciplinato dal citato art. 30, co. 1, L. 724/1994.

A seguito delle **novità** introdotte dall'art. 2, co. 36-decies, D.L. 138/2011, a partire dall'**esercizio successivo** a quello **in corso al 17.9.2011**, le regole in esame si estenderanno anche alle società che, pur superando il test dei ricavi, **evidenziano una perdita fiscale per tre esercizi consecutivi**, oppure una perdita in due esercizi e un reddito inferiore al minimo nell'altro esercizio.

2. TEST dei RICAVI MINIMI

Le società, salvo che non rientrino in una delle cause di esonero indicate nel successivo punto 7, sono considerate non operative se i **ricavi e proventi** realizzati **restano al di sotto** dell'importo **determinato presuntivamente** applicando le regole di seguito illustrate.

Ricavi minimi presunti

I ricavi minimi presunti si determinano applicando al valore delle attività le percentuali riportate nella seguente tabella.

PERCENTUALI per il TEST dei RICAVI	
Elementi dell'attivo	Ricavi minimi
Partecipazioni in società di capitali e di persone (anche pex); strumenti finanziari, obbligazioni e crediti di finanziamento; iscritti sia nelle immobilizzazioni che nel circolante	2%
Beni immobili (diversi da quelli dei punti successivi) e navi, iscritti nelle immobilizzazioni, anche se in locazione finanziaria	6%
Fabbricati classificati nella categoria catastale A/10	5%
Fabbricati a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	4%

Immobili in Comuni con meno di 1.000 abitanti	1%
Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria	15%

I valori dei beni e delle attività da assumere per il calcolo dei ricavi presunti riguardano la **media degli ultimi tre esercizi** (ad esempio, per l'esercizio 2011, si utilizzeranno gli importi di 2009-2010-2011).

Il valore deve inoltre essere **ragguagliato ai giorni di effettivo possesso** degli stessi beni nel corso dell'esercizio (beni acquistati o venduti in corso d'anno).

Ad esempio, se nel corso del 2011 un immobile (già posseduto nel 2009 e nel 2010) del valore di 1.000.000 è detenuto per un totale di 90 giorni (essendo successivamente venduto), si calcolerà un valore 2011 ragguagliato di $(1.000.000 \times 90/365) = 246.575$. Tale valore si utilizzerà per quantificare la media triennale: $[(1.000.000 + 1.000.000 + 246.575) : 3] = 748.858$, su cui si applicherà l'aliquota di ricavi presunti.

Vediamo di seguito le regole per calcolare il valore distintamente per le diverse attività rilevanti.

Partecipazioni, titoli e crediti

Va considerato il valore medio dell'ultimo triennio di:

- **partecipazioni di qualunque tipologia** (anche se in regime pex), di cui all'art. 85, D.P.R. 917/1986, nonché **quote di società di persone**; rilevano le partecipazioni iscritte sia nell'attivo circolante che nelle immobilizzazioni finanziarie;
- **titoli e strumenti finanziari**, iscritti sia nelle immobilizzazioni che nell'attivo circolante;
- **crediti**, iscritti sia nel circolante che nelle immobilizzazioni, ma solo se hanno **natura finanziaria** (compresi i prestiti infruttiferi), esclusi dunque i crediti commerciali, nonché i depositi bancari.

L'importo da considerare è dato dal **valore fiscale**, pari al costo storico (art. 110, D.P.R. 917/1986).

Sono **escluse le azioni proprie**, nonché le **partecipazioni solo in nuda proprietà**, di cui non si possiede il diritto agli utili, assegnato all'usufruttuario. Quanto ai **crediti**, rilevano solo **quelli di finanziamento**; sono esclusi, pertanto, i **crediti aventi natura commerciale**, in quanto generati da operazioni finalizzate all'acquisizione di beni o di servizi.

Non rientrano, inoltre, i **crediti per rimborsi di imposte**, in quanto non derivanti da operazioni di finanziamento.

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.

Immobili e navi

Rileva il **valore medio** triennale di **terreni e fabbricati e 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 L. 50/1971), iscritti nelle immobilizzazioni.

L'importo rilevante è dato dal **valore fiscale** pari al costo storico (al **lordo degli ammortamenti**), compresa sempre la quota di costo riferita al **terreno sottostante o pertinenziale**, pur se non ammortizzabile ai sensi del D.L. 223/2006 (C.M. 11/E/2007).

Per la **rivalutazione degli immobili** effettuata nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2008 ai sensi del D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009, l'impatto sulla disciplina delle società di comodo si avrà, solo in presenza di affrancamento del maggior valore iscritto in bilancio (applicazione dell'imposta sostitutiva del 3% o dell'1,50%), **a partire dal periodo di imposta 2013**.

Per i **beni in leasing**, si assume sempre l'originario **costo sostenuto dalla società concedente**, anche se i beni sono già stati riscattati.

Non assumono **rilevanza**, come confermato dalla C.M. 25/E/2007, gli immobili eventualmente **posseduti in comodato o in locazione semplice**.

Neppure vanno **considerati** nei conteggi gli **immobili** (o in generale le immobilizzazioni materiali o immateriali) **in corso di costruzione** (che vengono iscritti in una apposita sottovoce dell'attivo).

Si escludono altresì gli **immobili in nuda proprietà** ma solo se l'usufrutto è stato concesso (a titolo gratuito) **a soggetti diversi dai soci e loro familiari**. In caso di usufrutto ceduto con un corrispettivo, il valore dell'immobile va invece considerato, rilevando anche il provento conseguente.

Il valore degli immobili (diversi da quelli in costruzione) va considerato **a prescindere dalla loro effettiva utilizzazione** (Assonime, circolare 46/1997), come, ad esempio, nel caso di un terreno agricolo incolto

ovvero di un **immobile rimasto temporaneamente sfitto** (fatta salva la possibilità di dimostrare, in sede di interpello, che si tratta di una situazione oggettiva che ha impedito di conseguire i ricavi).

Non **entrano nei calcoli del test gli immobili iscritti nell'attivo circolante** in quanto **oggetto della attività di compravendita** immobiliare o di costruzione/ristrutturazione per la vendita, svolta ordinariamente dalla società. È però necessario (C.M. 25/E/2007) che la **classificazione sia conforme a corretti principi contabili**.

Altre immobilizzazioni

Si considera il valore di **immobilizzazioni materiali** (impianti, macchinari, attrezzature, anche se in locazione finanziaria), diverse da immobili e navi sopra considerati, **e immateriali**.

Assumono rilievo non solo i veri e propri «**beni immateriali**» (brevetti, software, diritti di concessione, marchi di fabbrica, ecc.), ma anche gli **oneri pluriennali** (C.M. 48/1997), quali l'**avviamento** (C.M. 137/1997), i **costi di impianto e di ampliamento**, i costi di **ricerca e di sviluppo**, le spese di **pubblicità**, sempre che siano state **capitalizzate nell'attivo del bilancio**.

Per le immobilizzazioni in corso di realizzazione, si veda il commento alla voce «immobili».

Per i **beni a deducibilità limitata** (es.: autovetture), il costo va comunque **assunto per l'intero importo** (C.M. 11/E/2007).

Per i **beni immateriali** si assume il **costo storico al lordo** degli ammortamenti.

Per gli **oneri pluriennali**, diversi dai veri beni immateriali, rileva invece **l'ammontare risultante dal bilancio** (cioè al netto degli importi dedotti in precedenti esercizi).

Ricavi effettivi

Per il **confronto** con i **ricavi minimi**, si calcola la media degli ultimi tre esercizi di: **ricavi, proventi tranne quelli straordinari e incrementi di rimanenze**.

Rilevano a tale riguardo le **voci A1 e A5** del Conto economico, comprendendo in quest'ultima anche l'importo delle **plusvalenze realizzate dalla alienazione di cespiti** derivante dalla fisiologica sostituzione aziendale.

Non va invece **mai considerata la voce A4** (incrementi di immobilizzazioni per lavori interni).

Rilevano inoltre (C.M. 48/1997) le **voci dell'area finanziaria C15 e C16** e ciò anche per le società che svolgono attività industriale o commerciale.

Vanno infine considerate le **voci A2** (solo se incremento), **A3** (solo se incremento) e **B11** (solo se incremento) che accolgono le variazioni delle rimanenze.

Gli **interessi attivi** si considerano tra i proventi effettivi solo se derivanti da **crediti che hanno concorso al test**.

I ricavi e i proventi si quantificano **in base all'importo iscritto nel Conto economico civilistico** secondo il criterio di competenza, indipendentemente dalla loro imponibilità fiscale.

3. NUOVO TEST delle PERDITE TRIENNALI

Oltre a confrontare i ricavi effettivi con quelli minimi calcolati come sopra, le società sono considerate **non operative** se, in **tre esercizi consecutivi**, è stata dichiarata una **perdita fiscale**, oppure per **due esercizi una perdita** e nell'altro esercizio un **reddito inferiore a quello calcolato** per gli enti di comodo (si veda il successivo punto della circolare).

In questo caso, la società è considerata non operativa dall'esercizio ancora successivo e deve applicare le norme previste dall'art. 30, L. 724/1994.

Il nuovo test delle perdite si applica a partire **dall'esercizio 2012** (esercizio successivo a quello in corso al 17.9.2011) e avrà come prima **base di riferimento** il periodo **2009-2010-2011**.

ESEMPIO n. 1 – DETERMINAZIONE della NON OPERATIVITÀ

Esercizio 2009: reddito inferiore al minimo di comodo
Esercizio 2010: perdita fiscale
Esercizio 2011: perdita fiscale
La società è **non operativa nel 2012**

Nel calcolo degli **acconti di giugno e novembre 2012**, le società dovranno comportarsi **come se** le nuove regole fossero **state in vigore nel 2011** e dunque verificare se, nel triennio precedente (2008-2010), erano scattati i requisiti teorici (tre esercizi in perdita ovvero due in perdita e uno con reddito inferiore alla soglia) per essere di comodo.

In caso affermativo, si dovrà **determinare un'imposta virtuale del 2011** (applicando le nuove regole, compresa l'Ires al 38%) da utilizzare come base per il **versamento in acconto per il 2012**, salva la possibilità di utilizzo del metodo previsionale se si ritiene di non rientrare nella norma a consuntivo (anche per un eventuale interpello disapplicativo).

La norma stabilisce letteralmente che la società che realizza la perdita triennale diventa di **comodo «a decorrere dal»** (e non invece «nel») **quarto periodo** di imposta, ma è evidente che si tratta di una situazione che **permane** anche negli anni seguenti (il quinto, il sesto, ecc.) **soltanto se si ripetono i risultati negativi**.

Il conteggio andrebbe fatto, a nostro avviso, **aggiungendo sempre un nuovo esercizio e togliendo il più vecchio**, e non invece attendendo che si formi un nuovo triennio completo.

Ad esempio, una società in perdita 2009-2011 che diventa di comodo nel 2012, verificherà nuovamente il risultato del **triennio 2010-2012** per stabilire la **posizione del 2013**, e poi il **triennio 2011-2013** per il 2014 e così via.

Non è però chiaro se il **risultato del 2012**, da assumere per verificare la condizione del secondo triennio, sia **quello ordinario** (cioè senza tener conto della norma sulle società di comodo) o **quello già adeguato** che costituisce il reddito **dichiarato nel Modello Unico**. Se la regola corretta fosse quest'ultima, la società finirebbe per **uscire sempre dalla disposizione nell'anno successivo** a quello in cui è divenuta di comodo.

ESEMPIO n. 2 – DETERMINAZIONE della NON OPERATIVITÀ

Esercizio 2009: perdita fiscale

Esercizio 2010: perdita fiscale

Esercizio 2011: perdita fiscale

La società è **non operativa nel 2012**

Esercizio 2012: perdita fiscale; viene però dichiarato un reddito pari a quello minimo delle società di comodo

Triennio 2010-2012: se si considera il risultato 2012 effettivo (perdita) la società è di **comodo anche per il 2013** (tre anni di perdita). Se si considera il risultato 2012 dichiarato, la società **non è di comodo nel 2013**

Per le **società neocostituite**, la norma si applica avendo a base i **primi tre esercizi** dalla costituzione e ha **effetto nel quarto anno**. Ad esempio, una società costituita nel 2011, verificherà il triennio 2011-2013, applicando la norma, in caso di perdita ripetuta, a partire dal 2014.

Non saranno interessate dalla **prima applicazione** della disposizione le società che sono state costituite nel **2010** e nel **2011**.

La norma colpisce sia le **società di persone** che quelle di **capitali**. Pertanto, se nel triennio avviene una trasformazione dall'uno all'altro tipo societario, gli esercizi da considerare comprenderanno **anche i periodi infrannuali di trasformazione**. Ad esempio, una S.n.c. che si è trasformata in S.r.l. con decorrenza 10.5.2010 dovrà verificare il risultato dei seguenti 3 periodi di imposta: periodo 1.1-9.5.2010 (S.n.c.), periodo 10.5-31.12.2010 (S.r.l.) ed esercizio 2011 (S.r.l.).

4. CALCOLO del REDDITO MINIMO e TASSAZIONE ai FINI IRES e IRPEF

Reddito minimo

Per le società che **non superano il test di operatività** (test dei ricavi e/o, dal 2012, test delle perdite), ai fini delle imposte sui redditi si determina un **reddito minimo** pari alla somma di quello derivante dalla applicazione delle seguenti percentuali ai valori medi dell'esercizio di riferimento (non, dunque, alla media triennale).

PERCENTUALI per il CALCOLO del REDDITO PRESUNTO	
Elementi dell'attivo	Ricavi minimi
Partecipazioni in società di capitali e di persone (anche pex); strumenti finanziari, obbligazioni e crediti di finanziamento; iscritti sia nelle immobilizzazioni che nel circolante	1,50%
Beni immobili (diversi da quelli dei punti successivi) e navi, iscritti nelle immobilizzazioni, anche se in locazione finanziaria	4,75%
Fabbricati classificati nella categoria catastale A/10	4%
Fabbricati a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	3%
Immobili in Comuni con meno di 1.000 abitanti	0,9%
Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria	12%

Al fine di salvaguardare le **eventuali esenzioni o esclusioni** da imposizione degli elementi reddituali viene previsto che i **redditi che non concorrono alla formazione dell'imponibile**, per effetto delle suddette «agevolazioni fiscali», vengono sottratti dal reddito minimo presunto. Così, ad esempio, ove la società non operativa abbia **percepito dividendi**, essa dovrà **ridurre il reddito minimo presunto del 95%** di tali proventi.

Riporto delle perdite

Per le società non operative, il **reddito presunto**, calcolato secondo quanto descritto in precedenza, **si sostituisce a quello ordinario**, con conseguente **annullamento delle perdite** di periodo. Se, cioè, la disciplina trova applicazione con riferimento ad un periodo in cui **l'impresa ha subito perdite fiscali**, non solo occorre assoggettare ad imposizione il reddito minimo presunto, **ma la perdita fiscale inutilizzata non è riportabile a compensazione** di eventuali redditi di periodi successivi (cioè, di fatto, è una perdita inesistente dal punto di vista fiscale).

Ai sensi dell'ultimo periodo del co. 3 dell'art. 30, L. 724/1994, inoltre, le **perdite di esercizi precedenti** a quello in cui la società è risultata «di comodo» possono essere **utilizzate solo per compensare** la parte di **reddito imponibile eventualmente eccedente** quello minimo presunto. Pertanto, il descritto riporto potrà effettuarsi solo qualora (e nei limiti in cui) una società non operativa abbia un **reddito imponibile superiore al minimo presunto**.

La parte di tali perdite eventualmente non compensabile è suscettibile di ulteriore riporto a nuovo.

Il **riporto delle perdite delle società di comodo** costituite in forma di società di capitali è interessato dalle **novità introdotte** dall'art. 23, D.L. 98/2011. La norma, intervenendo sul testo dell'art. 84, D.P.R. 917/1986, ha eliminato il precedente limite di cinque esercizi introducendo un tetto quantitativo pari all'80% del reddito di ciascun esercizio.

A seguito di tali modifiche, la **S.r.l.** o la **S.p.a. non operativa** potrà **utilizzare le perdite pregresse** per un importo pari al **minore** tra:

- **l'80% del reddito complessivo;**
- **l'eccedenza del reddito complessivo** sul reddito minimo.

Se dunque l'80% del reddito complessivo è inferiore all'eccedenza di questo rispetto al reddito minimo, la compensazione avviene limitatamente all'80%, mentre vale il limite dell'eccedenza in caso contrario.

ESEMPIO n. 3 – COMPENSAZIONE delle PERDITE

Caso a) Perdita riportabile 100; reddito complessivo 70; reddito minimo 10. In questo caso vale il limite dell'80% del reddito (pari a: $70 \times 80\% = 56$) in quanto è inferiore all'eccedenza sul reddito minimo (pari a: $70 - 10 = 60$). La società compensa la perdita per 56, dichiara un imponibile di 14, che supera il reddito minimo.

Caso b) Perdita riportabile 100; reddito complessivo 70; reddito minimo 30. In questo caso vale invece il limite dell'eccedenza sul reddito minimo (pari a: $70 - 30 = 40$) in quanto inferiore all'80% (pari a 56). La società compensa perdite per 40, dichiara un imponibile di 30 (pari al reddito minimo) superiore al 20% del reddito complessivo.

Ires delle società non operative

L'art. 2, co. 36-quinquies, D.L. 138/2011 introduce una **maggiorazione dell'Ires** pari al **10,5%** (portando l'aliquota dal 27,5% al 38%), da **applicare al reddito complessivo** delle società di capitali rientranti nel regime degli enti non operativi (art. 30, L. 724/1994).

L'**Ires potenziata** si estende anche sulla parte di reddito **imputato da società di persone** (S.n.c., S.a.s.), che risultano **di comodo, a soci-società di capitali**.

In pratica, una **S.r.l. non di comodo**, che detiene una **quota in una S.n.c. di comodo** pagherà il 27,5% sull'intero reddito dichiarato, oltre al 10,5% sulla parte di tale risultato formata dall'importo assegnato per trasparenza dalla S.n.c.

I co. 36-sexies e seguenti stabiliscono inoltre che, in caso di **adesione alla tassazione di gruppo** o al **regime di trasparenza**, la **maggiorazione** verrà **liquidata separatamente** dalla società consolidata (o dalla partecipata trasparente), mentre la **consolidante** (o i soci della trasparente) tasserà il reddito trasferito con le regole ordinarie (cioè al 27,5%).

Le **società di comodo** che partecipano a **società di capitali trasparenti** applicano invece la maggiorazione sul proprio reddito complessivo senza tener conto di quello imputato dalla partecipata.

Nessuna maggiorazione di imposte è invece prevista per le **società di persone** che attribuiscono il risultato fiscale a persone fisiche, in quanto, in questi casi, il reddito di comodo viene **assoggettato alle aliquote Irpef progressive** dei soci, che sono generalmente ben superiori al 27,5%.

Dal **tenore letterale** della norma, che richiama genericamente l'art. 75, D.P.R. 917/1986 (norma che disciplina il reddito complessivo imponibile), è da ritenere che l'aliquota maggiorata del 38% si applichi sull'intero reddito della società non operativa e dunque anche sulla **eventuale parte** dichiarata **in eccesso** rispetto **all'importo minimo** presunto. Questa parte **esce invece dal regime di comodo** potendo, come detto, essere compensata con perdite riportate a nuovo. Si tratta, dunque, di una **evidente anomalia** che meriterebbe una **correzione in sede interpretativa**.

La novità, conformemente alle regole dello Statuto del contribuente, assume efficacia dall'**esercizio successivo a quello in corso al 17.9.2011** (data di entrata in vigore della L. 148/2011) e dunque, in genere, dal 2012.

Gli **acconti 2012** delle società che risultavano **di comodo nel 2011** dovranno essere **rideterminati** applicando al **dato storico** la **nuova aliquota maggiorata**. Resta peraltro ferma la possibilità di **utilizzare il metodo previsionale** e dunque di versare gli acconti al 27,5% per chi ritiene di superare nel 2012 le soglie richieste per essere operativi. Chi invece è operativo nel 2011 (Unico 2012) calcolerà l'acconto per l'anno successivo su **base storica ignorando la nuova norma**, anche se, **a consuntivo**, dovesse **divenire di comodo**. In questo caso (società operativa nel 2011 che diventa di comodo nel 2012), invece, l'Ires del 38% si dovrà valutare per gli acconti previsionali.

5. TASSAZIONE ai FINI IRAP

Il co. 3-bis dell'art. 30, L. 724/1994 stabilisce che, ai fini dell'**imposta regionale sulle attività produttive**, per le società non operative si presume che il **valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo** determinato per l'Ires **umentato** 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 pratica, le società **risultate non operative**, a seguito del mancato raggiungimento della soglia di ricavi minimi, devono **dichiarare ai fini dell'Irap** un valore della produzione minimo determinato sulla base delle risultanze del sopra descritto calcolo del reddito minimo presunto ai fini delle imposte sui redditi.

Occorre pertanto confrontare il **valore della produzione netta dichiarato** in base alle regole ordinarie con il **valore della produzione forfetario** previsto dalla legge sulle società non operative, valore che si determina in base alla **somma del reddito minimo Ires** e di **talune componenti negative escluse dalla base imponibile** del tributo regionale: retribuzioni sostenute per il personale dipendente; compensi spettanti ai collaboratori e lavoratori autonomi occasionali e interessi passivi.

Ove il valore forfetario risulti superiore a quello ordinario, la società deve dichiarare l'importo presunto.

Per determinare il **valore della produzione minimo** rilevante ai fini Irap occorre riportare il valore indicato nel Mod. Unico ai fini Ires (al lordo di ogni agevolazione sia ai fini Irap che ai fini Ires) e, successivamente, **augmentarlo delle eventuali retribuzioni**, dei compensi e degli interessi passivi. La somma dei predetti importi dovrà essere, infine, **decurtata delle deduzioni e delle agevolazioni valide ai fini Irap**, mentre non dovranno essere computate in diminuzione eventuali agevolazioni valide ai fini Ires, ma non applicabili anche ai fini Irap. Ciò significa, ad esempio, che in presenza di **partecipazioni possedute** (i cui proventi non sono rilevanti ai fini del tributo regionale), l'ammontare del **reddito minimo** dovrà essere **ridotto in misura pari al 100% dei dividendi** percepiti nel corso del periodo di imposta. **Non è invece possibile** (R.M. 206/E/2008) **escludere il valore delle partecipazioni** dal calcolo del reddito presunto.

Le **componenti negative** di Conto economico da portare ad incremento del valore del reddito minimo, sono costituite in primo luogo dalle **retribuzioni e compensi** sostenuti per dipendenti, collaboratori e lavoratori autonomi occasionali.

Restano dunque escluse (cioè non vanno portate ad incremento del reddito minimo) **tutte le voci di costo del personale** non costituenti «retribuzione» (che pur sono indeducibili ai fini dell'Irap), come i **contributi previdenziali**, le **assicurazioni obbligatorie**, ecc.

Dovrebbero invece rientrare tra le componenti da sommare al reddito minimo presunto (Assonime, circolare 43/2007) i **ratei di retribuzioni** aggiuntive e le **quote di Tfr** dell'esercizio.

Si aggiunge inoltre all'importo del reddito minimo presunto il **valore degli interessi passivi** (voce C17 dello schema di Conto economico), compresi quelli impliciti dei leasing.

Le società non operative devono applicare l'integrazione del valore della produzione ai fini Irap anche **quando abbiano dichiarato**, ai fini Ires, un **reddito superiore a quello minimo** presunto.

In queste ipotesi, pur non applicandosi la suddetta presunzione di reddito minimo ai fini Irpef/Ires, il soggetto non operativo dovrà comunque procedere al computo del valore della produzione presunto dal citato co. 3-bis dell'art. 30, secondo le modalità previste dalla norma.

6. CONSEGUENZE per l'IVA

Già dall'esercizio 2006, sono state introdotte forti penalizzazioni per le società di comodo anche in materia di Iva. Prima di tale provvedimento, era stabilito che i soggetti non operativi **non potevano chiedere il rimborso dell'eccedenza di credito Iva** risultante dalla dichiarazione relativa all'anno comprendente l'esercizio o la maggior parte dell'esercizio per il quale si erano verificate le condizioni di non operatività.

La C.M. 36/1997 aveva precisato che il divieto di rimborso per le società di comodo si applicava anche nel caso in cui l'eccedenza evidenziata in dichiarazione **comprendeva crediti riportati da periodi d'imposta precedenti** durante i quali la società era operativa.

La limitazione al diritto al rimborso valeva anche nel caso in cui le società non operative prendevano parte **alla liquidazione Iva di gruppo**. L'impossibilità di chiedere il rimborso veniva meno, sempre secondo la C.M. 36/1997, nel caso di **cessazione dell'attività del soggetto non operativo**.

La C.M. 25/E/2007, sempre con riguardo al divieto di rimborso del credito Iva ha chiarito che esso riguarda esclusivamente l'**eccedenza di credito annuale**, ben potendo quindi durante l'anno essere chiesto il rimborso trimestrale. Peraltro, nel caso in cui il contribuente risulti **a fine esercizio non operativo** ed abbia chiesto ed incassato nel medesimo esercizio un rimborso infrannuale, lo stesso dovrà **restituire l'importo ottenuto, maggiorato degli interessi e senza applicazione di sanzioni**.

Al sopra richiamato divieto di rimborso del credito Iva annuale, si aggiungono due ulteriori vincoli:

- **divieto di compensare l'eccedenza Iva** con debiti relativi ad altre imposte, tasse e contributi nel Mod. F24;
- **divieto di cedere a terzi** il credito annuale in questione.

Pertanto, il credito Iva indicato dalla società di comodo nella dichiarazione annuale non può altro che essere **riportato nel successivo periodo d'imposta** al fine di poterlo computare in detrazione «interna» dal debito Iva del periodo.

Un'ulteriore norma penalizzante **impedisce** alle società non operative anche di **riportare a nuovo** l'eccedenza di credito Iva annuale (eccedenza che viene di fatto cancellata) qualora **per tre periodi d'imposta consecutivi** esse mantengano la **qualifica di non operatività**.

Più in particolare, la norma stabilisce che «*qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (per un importo) non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al co. 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi*».

In pratica le società di comodo devono effettuare, anno per anno, un **raffronto tra il volume d'affari** realizzato e il **valore dei ricavi presunti**: se il volume d'affari risulta inferiore al valore dei ricavi presunti per

tre periodi d'imposta consecutivi, detti soggetti perdono la possibilità di utilizzare il credito Iva annuale, il quale di fatto viene definitivamente perduto.

L'Agenzia (C.M. 11/E/2007 e C.M. 25/E/2007) ha chiarito che «è all'importo che risulta dall'ammontare delle percentuali di cui al co. 1 dell'art. 30 che occorre fare riferimento per stabilire se il credito Iva possa essere o meno riportato in avanti» e anche che «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'art. 20 del D.P.R. 633/1972».

Secondo l'Assonime (circolare 43/2007), è comunque da ritenere che la nuova norma **non limiti il diritto a chiedere il rimborso** dell'eccedenza di credito Iva annuale nel caso di **cessazione della società «non operativa»**.

I crediti Iva delle società di comodo restano congelati **anche se si aderisce alla liquidazione di gruppo**. La controllante deve quindi riversare gli importi compensati in corso d'anno se la società che ha trasferito il credito è risultata, a consuntivo, non operativa.

7. CAUSE di ESONERO e di DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

Cause di esclusione

L'art. 30, co. 1, ultimo periodo, L. 724/1994 stabilisce che le regole ivi indicate non si applicano in presenza di determinate situazioni di esonero illustrate nella tabella seguente.

CASI di ESCLUSIONE dal TEST di OPERATIVITÀ
1. Soggetti che, per la particolare attività svolta, hanno l' obbligo , per legge, di costituirsì come società di capitali : banche, finanziarie dell'art. 106 Tulb, Caaf, società tra enti locali territoriali, compagnie di assicurazione, società di factoring, ecc.
2. Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta , da intendere come quello in cui si è attivata la partita Iva. Non vi rientrano le società costituite a seguito di operazioni di fusione, scissione, conferimento di azienda o trasformazione
3. Società in amministrazione controllata o straordinaria
4. Società con titoli negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché società controllanti di queste o da loro controllate, anche indirettamente
5. Società esercenti pubblici servizi di trasporto
6. Società con un numero di soci non inferiore a 50
7. Società con un numero di dipendenti mai inferiore a 10 nei due esercizi precedenti: il numero minimo deve essere verificato in ogni giorno del periodo temporale considerato dalla norma
8. Società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa, liquidazione giudiziaria , nonché in concordato preventivo
9. Società aventi un valore della produzione del Conto economico (aggregato «A») superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale
10. Società partecipate da enti pubblici almeno al 20%
11. Società congrue (anche per adeguamento in dichiarazione ai ricavi puntuali di Gerico) e coerenti agli studi di settore . La regola non si estende alle società soggette a parametri

La prima causa di esclusione riguarda le società **obbligate per legge** a costituirsi sotto forma di **S.p.a. o S.r.l.**, tra cui, in particolare, come indicato nella C.M. 25/E/2007, le **società finanziarie** che operano nel pubblico ai sensi dell'art. 106, D.Lgs. 385/93, i **Caaf** di cui al D.Lgs. 241/1997, le società costituite da **enti locali territoriali** ai sensi ai sensi dell'art. 113, co. 4, lett. a), e dell'art. 116, D.Lgs. 267/2000, e le società, a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione *ex lege* in società per azioni degli enti appartenenti al comparto delle cosiddette «partecipazioni pubbliche». Vanno aggiunte a questo elenco le **banche**, le **società di factoring**, le imprese di **assicurazione**, le **Sicav**, le società di **intermediazione mobiliare**, nonché le **società di project financing**, queste ultime disciplinate dall'art. 156, D.Lgs. 163/2006.

La descritta causa di esclusione non è invece applicabile a soggetti per i quali la forma di società di capitali è prevista, non dalla legge, ma da un **bando per la partecipazione ad una gara pubblica** (R.M. 43/E/2007).

La seconda ipotesi si riferisce a società che si trovano nel **primo periodo di imposta**. Non possono usufruire dell'esimente, come precisato dalla ricordata C.M. 25/E/2007, le società neocostituite a seguito di **un'operazione di scissione**, di **fusione propria** o di **conferimento d'azienda**, nonché quelle **trasformate**.

In queste fattispecie, infatti, non si è in presenza di una nuova impresa, ma della prosecuzione dell'attività svolta dai soggetti preesistenti.

La terza causa di esclusione, che va correlata con quella indicata al n. 8 della tabella riportata a pag. prec., riguarda le società che hanno in corso particolari **procedure giudiziarie**.

Si tratta innanzitutto delle **società fallite e in liquidazione coatta amministrativa**, dei soggetti in **liquidazione giudiziaria** (con liquidatori nominati dal Tribunale e non dall'Assemblea dei soci) e in **concordato preventivo**.

Non applicano inoltre le regole delle società non operative quelle che hanno un **numero di soci non inferiore a 50**. La C.M. 9/E/2008 ha chiarito che il numero deve essere raggiunto **per la maggior parte** del periodo di imposta, non essendo invece sufficiente verificare la condizione al termine dell'esercizio.

Per quanto riguarda l'ulteriore esclusione per le società che, nei due esercizi precedenti, hanno avuto un **numero di dipendenti** mai inferiore alle **dieci unità**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **numero minimo** deve sussistere per **tutti i giorni compresi nell'arco temporale** della norma, nonché, condizione non prevista dalla legge, nel medesimo esercizio per il quale si effettua il test di operatività. Per l'esercizio 2011 (Unico 2012), l'esclusione opera dunque a condizione che la società abbia avuto **almeno 10 dipendenti in tutti i giorni del triennio 2008-2009-2011**.

Tra i dipendenti rientrano i **lavoratori subordinati** (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono **esclusi** coloro che percepiscono **redditi assimilati** a quelli da lavoro dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

L'ulteriore causa di esclusione, costituita dal conseguimento di un **valore della produzione** del Conto economico **superiore al totale attivo** dello Stato patrimoniale va verificata, come chiarito dalla C.M. 9/E/2008, esclusivamente con riguardo al bilancio dell'esercizio per il quale viene applicata la disciplina.

La medesima circolare ha poi precisato che anche le **società in contabilità semplificata** possono usufruire della descritta causa di esclusione, dovendo però documentarla mediante redazione di una **situazione economico patrimoniale**.

Non devono fare i conti con la disciplina delle società di comodo quelle **partecipate da enti pubblici** almeno al 20%.

La partecipazione, come indicato dalla R.M. 373/E/2008, deve essere **diretta** e sussistere per **oltre la metà del periodo di imposta**.

Un'ultima esclusione si riferisce alle società che risultano **congrue e coerenti ai fini degli studi di settore** di cui all'art. 62-bis, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993.

Si **considerano congrue** le società che, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, dichiarano **ricavi di importo non inferiore** a quello **puntuale di riferimento** derivante dall'applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica.

Per quanto riguarda il requisito della coerenza, è stato precisato che lo stesso sussiste solo quando la società risulta correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti.

L'esclusione **non si applica** nei confronti delle società alle quali si **applicano i parametri**, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui.

La congruità e coerenza agli studi devono essere verificate **nel solo esercizio di riferimento** e non invece nel triennio utilizzato per il calcolo dei ricavi del test di operatività.

Disapplicazione automatica senza interpello

Ulteriori situazioni in cui le società che non raggiungono i ricavi minimi del test **possono disapplicare la norma** senza ricorrere all'istanza di interpello sono elencate nel co. 1, lettere da a) ad f), Provvedimento 14.2.2008, prot. 23681, emanato dall'Agenzia delle Entrate in applicazione della L. 244/2007.

La norma riguarda in particolare tre tipologie di soggetti: **società holding**, **società immobiliari** e **società in liquidazione**.

DISAPPLICAZIONE SENZA INTERPELLO

- a) Società **in liquidazione** che si impegnano a richiedere la cancellazione dal Registro imprese entro il termine per la dichiarazione dell'esercizio successivo. Per il 2011 (Unico 2012), entro il 30.9.2013: la disapplicazione vale, in questo caso per i periodi di imposta 2011, 2012 e

2013 fino all'estinzione

- b) Società **in fallimento**, liquidazione coatta amministrativa, liquidazione giudiziaria, nonché in concordato preventivo e amministrazione straordinaria, con riferimento **ai periodi anteriori all'avvio delle procedure** i cui termini scadono dopo l'inizio delle procedure stesse
- c) Società sottoposte a **sequestro penale** o **confisca** o altre fattispecie analoghe in cui vi sia la nomina di un **amministratore giudiziario**: disapplicazione valida per il periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario e fino a quando permane l'amministrazione giudiziaria
- d) Società con **immobili locati a enti pubblici** o a **canone vincolato** ex L. 431/1998 o per altre leggi statali o regionali; disapplicazione limitata a tali immobili, senza considerare nei calcoli anche i relativi proventi effettivi
- e) Società **con partecipazioni** in: società **considerate operative**; **società escluse dalla norma** anche mediante interpello; **collegate di black list** che applicano l'art. 168, D.P.R. 917/1986; disapplicazione limitata a tali partecipazioni, senza considerare nei calcoli anche i relativi proventi effettivi
- f) Società con **provvedimento di disapplicazione** della Dre ottenuto in esercizi precedenti sulla base di **circostanze che non hanno subito modificazioni**; anche in questo caso l'esclusione è strettamente limitata a tali circostanze

Per le **holding**, e in generale per le società che detengono partecipazioni, è consentito disapplicare la norma con riguardo ad **azioni e quote di società operative**, oppure di società che non devono applicare il test sulle società di comodo (cause di esclusione, cause di disapplicazione, o esito favorevole dell'interpello) o ancora di collegate estere rientranti nell'art. 168, D.P.R. 917/1986.

Nel test queste partecipazioni vanno **escluse dai conteggi eliminando anche i proventi** effettivi ad essi relativi (dividendi).

Se la società ha iscritto all'attivo solo le partecipazioni indicate nel provvedimento (ad esempio holding pura), sarà di fatto esclusa dalla disciplina, mentre **se possiede ulteriori attività** rilevanti per il test (immobili, crediti per finanziamenti, ecc.), dovrà **effettuare i conteggi dei ricavi presunti** su questi ultimi elementi, senza però poter fare affidamento sui dividendi incassati dalla partecipazioni escluse. In taluni casi, quando cioè i **dividendi sono sufficienti** a coprire i ricavi presunti di tutte le poste iscritte all'attivo (ad esempio, crediti per finanziamenti alle partecipate), la società rinuncerà ad avvalersi dell'esonero (cosa a nostro avviso certamente consentita), che potrebbe risultare controproducente.

ESEMPIO n. 4 – SOCIETÀ con PARTECIPAZIONI in SOCIETÀ OPERATIVE

Alfa holding S.p.a. detiene (valori medi triennali): azioni di Beta (società operativa) iscritte per euro 1.000.000 e crediti per finanziamenti infruttiferi a Beta per euro 500.000. I ricavi effettivi (valore medio triennale) sono costituiti da dividendi di Beta per 50.000. La società rispetta il test in quanto i ricavi presunti ($1.500.000 \times 2\% = 30.000$) sono inferiori a quelli effettivi. Escludendo però la partecipazione e i relativi proventi effettivi, restano crediti finanziari per 500.000 che genererebbero ricavi presunti (2%) per 10.000, a fronte di nessun provento effettivo. In questi casi la società effettuerà il test senza usufruire della disapplicazione per le partecipazioni in società operative.

Per le **società immobiliari**, la disapplicazione automatica riguarda quei **fabbricati** che sono **locati ad enti pubblici** ovvero a canoni vincolati in base alla L. 431/1998 o ad altre norme statali o regionali.

Anche in questo caso, l'esclusione dal test è limitata a tali immobili, mentre dovranno svolgersi i calcoli ordinari per altri fabbricati posseduti, eliminando dal computo dei ricavi effettivi quelli prodotti dai beni sopra citati.

Infine, per le **società in liquidazione**, l'uscita dalla norma è accordata qualora si impegnino a **richiedere la cancellazione** (artt. 2312 e 2495 c.c.) entro il termine per la presentazione della **dichiarazione dell'esercizio successivo**. Se la **cancellazione non dovesse essere richiesta** nel termine indicato, la disapplicazione decade sin dall'origine. Non è chiaro se ciò comporterà, oltre al recupero di imposte e interessi, anche l'irrogazione di sanzioni.

Il provvedimento stabilisce inoltre che le disapplicazioni mediante interpello ottenute negli esercizi precedenti mantengono validità anche per gli anni seguenti in presenza di situazioni che sono rimaste immutate anche per il periodo di imposta in esame.

«Difficile» disapplicazione per le società in perdita triennale

Anche le **società in perdita** triennale, come stabilito dall'art. 2, co. 36-decies, D.L. 138/2011, possono **usufruire** delle **cause di disapplicazione** stabilite dall'art. 30, L. 724/1994.

Si tratta delle ipotesi indicate ai precedenti due paragrafi della circolare, ipotesi che peraltro, essendo state studiate per la disapplicazione riferita al test dei ricavi, non risultano, in diverse circostanze, facilmente utilizzabili da parte delle società che ricadono nella nuova situazione.

Ad esempio, non saranno coinvolte nel regime delle non operative, neppure se in perdita triennale, tutte le **imprese medio-grandi**, come quelle di gruppi quotati, quelle con **almeno 50 soci** o che hanno **10 dipendenti nel biennio** precedente. Sono inoltre escluse le società in **procedura concorsuale**, quelle **partecipate da enti pubblici** con quote del 20% o superiori e le società con un **valore della produzione** (Conto economico) **superiore al totale attivo** (Stato patrimoniale). Tra i soggetti di minori dimensioni possono evitare il regime di comodo, anche se in perdita triennale, quelli che sono **congrui e coerenti** agli studi di settore.

Le società in liquidazione volontaria possono evitare la tassazione, anche se in perdita ripetuta, se si impegnano a cancellarsi entro il termine della dichiarazione dell'esercizio successivo.

In molti casi **non risulta agevole** comprendere in **quali esercizi la causa di disapplicazione deve sussistere** per le società in perdita: se nell'arco del triennio considerato per verificare il risultato o nel quarto anno, quando cioè l'impresa si considera «non operativa».

Ad esempio, per il **numero di dipendenti**, va chiarito se rilevano gli ultimi **due esercizi del triennio** (ad esempio, per la prima applicazione della norma: 2010-2011), ovvero **l'anno** in cui la società diventa **di comodo** e quello **precedente** (2012 e 2011). Il dubbio nasce dal fatto che, per l'altro presupposto (quello basato sui ricavi inferiori alla soglia), per il quale sono state scritte le norme sugli esoneri, la società diventa di comodo già nell'esercizio in cui si verifica la condizione.

Tra le cause di esonero di difficile applicazione da parte delle società in perdita (e di cui si auspica un adeguamento), si segnalano quelle per le **holding che detengono partecipazioni in società operative** oppure per le immobiliari con fabbricati locati ad enti pubblici.

Per le **holding**, ad esempio, la norma dispone di non considerare le partecipazioni in società operative nel calcolo di ricavi minimi. Per le società in perdita dovrebbe invece essere **consentito** disapplicare la regola se, e nella misura in cui, il risultato fiscale rideterminato **sterilizzando** l'effetto delle **detassazioni** dei **dividendi** (art. 89, D.P.R. 917/1986) e della **pex** (art. 87, D.P.R. 917/1986) risulta positivo.

ESEMPIO n. 5 – SOCIETÀ che USUFRUISCE di AGEVOLAZIONI sui DIVIDENDI

Si ipotizzi una società che presenta il seguente risultato ripetuto per tre esercizi consecutivi. Dividendi incassati: 200.000; spese deducibili: 120.000; utile civilistico: $(200.000 - 120.000) = 80.000$; detassazione dividendi nel Mod. Unico (95% x 200.000): 190.000; perdita fiscale: $(80.000 - 190.000) = 110.000$

In questo caso la società, vista la perdita fiscale triennale, diventa non operativa anche se il risultato è generato dalla agevolazione sui dividendi che deve essere mantenuta in capo alle società di comodo.

Se l'Agenzia delle Entrate correggerà il provvedimento del 2008, consentendo di considerare la perdita fiscale al lordo di eventuali agevolazioni, la società potrà rideterminare il risultato, che, a quel punto, consisterà in un reddito.

Analogamente, per le società che posseggono **immobili affittati ad enti pubblici** (il cui valore non si considera per il conteggio dei ricavi presunti), la causa di disapplicazione potrebbe essere **adeguata** consentendo per chi ricade nel test della perdita triennale, di **ricalcolare** il **risultato** eliminando costi (ammortamento, spese, ecc.) e proventi (canoni di locazione) derivanti da tali fabbricati.

8. DISAPPLICAZIONE MEDIANTE INTERPELLO

Interpello sui ricavi

Le società non operative interessate da **oggettive situazioni** che impediscono il conseguimento di ricavi congrui, le quali, non rientrando nelle cause di esclusione o disapplicazione automatica, intendono richiedere

l'esonero alla Direzione regionale, possono disapplicare la norma ai sensi dell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, presentando istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.

L'istanza deve essere inviata in tempo utile per ottenere risposta entro il termine di presentazione del Mod. Unico dell'esercizio interessato dalla disciplina delle società non operative. Per Unico 2012 (esercizio 2011), il termine per la ricezione della risposta scadrà il 30.9.2012 e, considerando i **90 giorni a disposizione** delle Entrate per rilasciare il provvedimento, è necessario che la richiesta, venga trasmessa **entro il 2.7.2012**.

L'istanza (si veda il fac-simile a pag. seg.) deve essere spedita a **mezzo plico raccomandato RR** (ovvero consegnata a mano) all'Ufficio locale dell'Agenzia competente per territorio, ma va indirizzata al Direttore regionale delle Entrate.

È importante che vengano riportati, oltre ai dati anagrafici e alla firma del legale rappresentante, tutti gli elementi che attestano l'esistenza delle situazioni impeditive poste a base della domanda.

La Dre notificherà il provvedimento sia se favorevole sia se negativo; non è infatti prevista alcuna forma di silenzio-assenso o silenzio-rifiuto.

L'interpello è **necessario ed opportuno**, ad esempio, per le **società immobiliari** che percepiscono **canoni inferiori al limite di legge** (tranne il caso in cui si posseggano solo immobili locati a enti pubblici o a canoni vincolati per legge, che rientrano nelle cause di esclusione) e per **quelle in liquidazione** (diverse da quelle che si cancelleranno entro il 30.9.2013, con impegno in Unico 2012).

Per le **società di costruzione** immobiliare, che non conseguono ricavi a seguito della crisi, o che rinviando l'avvio della attività per mancanza di prospettive, **non dovrebbero porsi problemi di operatività**, poiché il valore dei rispettivi immobili (terreni o fabbricati in attesa di vendita) si iscrive **correttamente nelle rimanenze**, essendo dunque irrilevante per i calcoli.

Per le **immobiliari di gestione** che percepiscono **affitti attivi insufficienti**, è possibile chiedere la disapplicazione dimostrando che i **fabbricati sono stati acquistati** con contratti di locazione già in essere, che non è possibile modificare fino a scadenza. Per le **locazioni stipulate dall'attuale proprietà**, l'interpello dovrà dimostrare che il **canone riflette il valore di mercato della zona** (producendo, ad esempio, riviste del settore o altri analoghi documenti).

Dubbi permangono invece nel caso di **immobili rimasti sfitti**. Dovrebbe essere dimostrato, ma il punto non risulta trattato da apposite pronunce ministeriali, che la società ha comunque svolto una attività finalizzata alla locazione richiedendo canoni non superiori a quelli di mercato.

Interpello per le perdite triennali

La **disapplicazione** della norma mediante **interpello** ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, varrà anche per la **nuova causa** introdotta dal D.L. 138/2011, e consistente nella **situazione di perdita triennale**.

L'interpello, per le società che si trovano in questa situazione, dovrà essere **presentato per la prima volta** in tempo utile per ottenere risposta entro il **30.9.2013** (termine di presentazione della dichiarazione riferita al 2012, anno da cui decorre la norma).

Non è però chiaro su quali **motivazioni** dovranno basarsi queste future **istanze di disapplicazione**. Molte imprese in perdita saranno infatti interessate dalla norma pur senza alcuna finalità tipica delle società di comodo (si veda il punto 1 della circolare).

Ad esempio, rischiano di diventare non operative tutte le imprese con un **processo produttivo** che dura **più anni** (in particolare le **società di costruzione** immobiliare che contabilizzano i ricavi solo al momento del rogito), i cui bilanci, **in assenza di ricavi**, chiudono **necessariamente in perdita** per il fatto che non tutti i costi possono essere capitalizzati sulle rimanenze (spese generali). Le società che realizzano fabbricati per la vendita non sono colpite invece dall'attuale regime degli enti non operativi in quanto **l'incremento delle rimanenze** che viene contabilizzato durante la fase di costruzione **rileva** ai fini del confronto con i ricavi presunti.

Potrebbero infine diventare di comodo anche **molte piccole imprese** industriali o commerciali, per le quali la perdita è generata dalla **crisi economica** o da reali **situazioni aziendali** e che, proprio per effetto dei risultati negativi, finiscono spesso per **non essere congrue** agli studi di settore non potendo neppure utilizzare la relativa causa di esclusione.

Si auspica che l'Agenzia delle Entrate richieda per questi interPELLI la semplice dimostrazione che la perdita è effettiva ed è generata da una attività commerciale reale (senza finalità di mera intestazione di beni personali), con costi reali ed inerenti.

Assai ardua sarebbe invece la disapplicazione se si dovesse dimostrare che il **risultato** non è il frutto di **scelte antieconomiche** dell'imprenditore, il che aprirebbe interminabili discussioni tra Fisco e contribuenti.

Esito dell'interpello – Diniego

Secondo le Entrate, il provvedimento di **diniego** dell'interpello disapplicativo **non è impugnabile**; il contribuente che intende contestarlo non si adeguerà al reddito minimo in dichiarazione e il contenzioso si attuerà sul successivo accertamento.

Secondo la sentenza della **Cassazione** 14.4.2011, n. 8663 (richiamata dalla recente sentenza della CTP Reggio Emilia 20.9.2011, n. 154), invece, **occorre ricorrere contro il diniego**, pena la **decadenza** dal diritto di effettuare successive opposizioni. È necessario che l'Agenzia faccia tempestivamente conoscere il proprio orientamento al riguardo e dunque se sono, o meno, da ritenersi superate – anche per gli interpelli delle società di comodo – le diverse istruzioni contenute nella C.M. 7/E/2009.

Conseguenze del mancato invio dell'interpello

La C.M. 32/E/2010 (le cui conclusioni sono state confermate, in materia di interpelli Cfc ex art. 167, D.P.R. 917/1986, dalla C.M. 23/E/2011, par. 8.2) ha precisato che, nel caso di una **disapplicazione** in dichiarazione **senza** il preventivo **interpello**, l'Ufficio, oltre ad irrogare la **sanzione fissa** prevista dall'art. 11, co. 1, lett. a), D.Lgs. 471/1997, dovrà comunque **verificare** se gli **elementi sostanziali** adottati dal contribuente per uscire dalla norma siano **idonei** a dimostrare l'effettiva sussistenza delle **circostanze esimenti** previste dalle disposizioni. In **assenza** di tale dimostrazione, la **sanzione** per infedele dichiarazione verrà irrogata nella misura **massima** prevista dalla legge.

Sulla base di queste affermazioni (e considerando che la C.M. 32/E/2010 ha abrogato precedenti istruzioni circa l'impossibilità di impugnare gli accertamenti conseguenti ad una disapplicazione effettuata senza la preventiva istanza di interpello), **si ritiene** che, anche in **assenza di invio** dell'istanza di interpello, il contribuente **possa** (rischiando peraltro la sanzione massima come sopra indicato) **non applicare** comunque la norma laddove ritenga che sussistano i motivi previsti dalla legge.

La dimostrazione degli elementi alla base della disapplicazione avverrà in sede di successiva fase di accertamento e contenzioso.

FAC-SIMILE ISTANZA di INTERPELLO RELATIVA al TEST dei RICAVI da INVIARE ALMENO 90 GIORNI PRIMA della SCADENZA del MOD. UNICO

Spett.le Agenzia delle Entrate
Direttore regionale per
Via

Città

per il tramite di:

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di

Via

Città

Raccomandata A/R

Oggetto: istanza di disapplicazione delle disposizioni dell'art. 30, L. 724/1994, ai sensi dell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973

La Società ..., con sede in ..., telefax ..., e-mail ..., in persona del suo legale rappresentante ...,

premesse

- a) che, nell'esercizio al 31.12.2011, ha realizzato un volume di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi di cui al co. 1 dell'art. 30, L. 724/1994 inferiore al valore presunto stabilito dal medesimo articolo come risulta dai seguenti dati:
 - Media 2009-2010-2011 di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi effettivi: euro ...
 - Valore presunto in base all'art. 30, L. 724/1994: euro ...
- b) che la scrivente non rientra in alcuna delle cause di esclusione automatica dalla disciplina, né nelle ipotesi di disapplicazione previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 14.2.2008, prot. 23681 ;
- c) che si sono verificate situazioni oggettive, illustrate nel seguito dell'istanza, che hanno impedito alla scrivente di realizzare un volume di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi almeno pari al valore presunto dalla legge;

fa istanza a Codesto Spettabile Direttore regionale affinché disponga la disapplicazione delle disposizioni in materia di società non operative, ai fini dell'Ires, dell'Iva e dell'Irap, ai sensi dell'art. 30, co. 4-bis, L. 724/1994 e dell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, sulla base dei seguenti

motivi

Caso A: immobiliare di gestione

A.1) La società possiede i seguenti immobili che sono stati acquisiti quando erano già in essere contratti di locazione, con canoni che non si è in grado di modificare fino alla scadenza.

Immobile XXX

- acquistato il ... ad un prezzo ...
- contratto di locazione stipulato il ... con durata ... con canone di ...

Vedi documenti allegati sub A) e B)

A.2) La società possiede immobili locati con contratti stipulati da diversi anni il cui canone era, all'epoca della stipula, in linea con i valori di mercato come risulta dalla perizia allegata alla presente istanza sub C)

A.3) La società possiede immobili inagibili e/o in fase di ristrutturazione come risulta dai seguenti documenti allegati: perizia del geom. ... corredata da documenti fotografici che attestano l'inagibilità del fabbricato; documentazione intervento di ristrutturazione in corso.

Caso B: società in liquidazione

La società scrivente ha deliberato lo scioglimento e la nomina del liquidatore in data ...

La società ha avviato le procedure necessarie alla liquidazione dell'attivo e all'estinzione delle passività, ma non è in grado di attestare che la cancellazione della società avverrà entro il 30.9.2013, come richiesto dal citato Provvedimento 14.2.2008 per la disapplicazione automatica senza interpello. Il tutto secondo quanto risulta dai seguenti atti:

- fatture di vendita di beni a stock relativamente alle residue giacenze di magazzino ...
- mandato alla ditta ... per la vendita dei macchinari ...
- lettere inviate ai creditori per proporre un piano di pagamento a saldo e stralcio ...
- contenzioso in essere con ... che impedisce allo stato attuale la chiusura della liquidazione

Data

Il Legale rappresentante