

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 02/02/2007 n. 5

Oggetto:

Istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative (articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Testo:

INDICE

| | |
|---|----|
| 1. PREMESSA..... | 3 |
| 2. DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE (CENNI)..... | 4 |
| 3. ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE EX ARTICOLO 30, COMMA 4-BIS, DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 1994, N. 724..... | 7 |
| 3.1. Decorrenza..... | 9 |
| 3.2. Modalita' di presentazione dell'istanza..... | 10 |
| 3.3. Tutela giurisdizionale..... | 12 |
| 4. PRESUPPOSTI PER LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETA' NON OPERATIVE..... | 13 |
| 4.1 Cause di esclusione previste dalla legge..... | 15 |
| 4.2 Cause di esclusione valutabili dal Direttore regionale..... | 16 |
| 4.3 Liquidazione volontaria..... | 18 |
| 4.4 Holding..... | 20 |
| 4.5 Immobiliari..... | 21 |

1. PREMESSA

La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, allo scopo di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società.

In sostanza, la richiamata disciplina intende penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale.

Il regime delle società non operative è stato una prima volta modificato dall'articolo 27 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 del 1995, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, e dall'articolo 2 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, nonché dall'articolo 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Recentemente ha subito ulteriori modificazioni per effetto dell'articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge

4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché dell'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007).

Le modifiche apportate dal citato articolo 35 hanno reso più efficaci le disposizioni sulle società non operative, accentuandone le finalità antielusive.

Dette finalità emergono con chiarezza dalla disposizione recata dal comma 15, lett. d), dell'articolo 35, che ha introdotto la possibilità, quale unica modalità per sottrarsi all'applicazione delle norme disciplinanti il reddito minimo presunto e alle penalizzazioni in materia di IVA, di chiedere preventivamente la disapplicazione della relativa disciplina mediante la presentazione di un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. interpello disapplicativo).

Non sono tenute a presentare l'interpello disapplicativo le società che si presentano come "non operative" nel periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 nonché quelle che a tale data si trovavano nel primo periodo d'imposta, qualora entro il 31 maggio 2007 le stesse deliberino lo scioglimento o la trasformazione in società semplice. In tal caso possono avvalersi della disciplina agevolata prevista dall'articolo 1, comma 111 e seguenti, della legge finanziaria 2007. Per il combinato disposto dei commi 111 e 115 della citata legge, alle società che si avvalgono della disciplina sul c.d. scioglimento agevolato non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e successive modificazioni per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 ed eventualmente per quello anteriore allo scioglimento o alla trasformazione.

Per uniformare la trattazione delle istanze di interpello presentate dai contribuenti, con la presente circolare, ad integrazione di quanto precisato nella circolare n. 28 del 4 agosto 2006, vengono fornite agli uffici e alle direzioni regionali, opportune indicazioni operative.

Per quanto riguarda le disposizioni di diritto sostanziale, si rinvia alla circolare del 26 febbraio 1997, n. 48, e, per il commento organico delle modifiche introdotte dalla legge n. 296 del 2006, ad una circolare di prossima emanazione.

2. DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE (CENNI)

I soggetti di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) si considerano "non operativi" quando non superino il "test operatività" di cui al medesimo comma 1, ossia quando 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 i seguenti coefficienti:

- a) 2 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR (azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73 del TUIR; strumenti finanziari similari alle azioni ai sensi dell'articolo 44 del TUIR emessi da società ed enti di cui all'articolo 73 del TUIR; obbligazioni e altri titoli in serie o di massa, diversi dai precedenti) e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo TUIR, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti. Come già chiarito nella circolare 13 febbraio 2006, n. 6, per ragioni di ordine logico e sistematico le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR concorrono alla verifica del test di operatività;
- b) 6 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui

alla legge 11 febbraio 1971, n. 50), anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale e' ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale e' ulteriormente ridotta al 4 per cento;

c) 15 per cento sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 326, della legge finanziaria 2007, le percentuali di cui alle lettere a) e c) sono ridotte rispettivamente all'1 per cento e al 10 per cento per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1000 abitanti.

Ai fini del raffronto imposto dal "test di operativita'", sia i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi contabilizzati, sia le immobilizzazioni e i beni cui si applicano i predetti coefficienti vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Il mancato superamento del "test di operativita'", come gia' accennato, comporta per il contribuente:

1. ai fini delle imposte sul reddito (IRES e IRPEF), l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo 30. Al riguardo, si ricorda che, ai sensi del medesimo comma 3, qualora la societa' non operativa abbia conseguito un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto e abbia perdite fiscali di esercizi precedenti, quest'ultime potranno essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo;
2. ai fini dell'imposta regionale sulle attivita' produttive (IRAP), l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto, aumentato, conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, 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. Detto obbligo decorre dal 1 gennaio 2007: pertanto per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'adeguamento dovra' essere effettuato nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2008;
3. ai fini IVA, l'impossibilita' di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cedere ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione. Stante, tuttavia, il riferimento testuale alle "operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto" deve ritenersi che le limitazioni al riporto in avanti del credito IVA non si applicano qualora la societa' interessata, nel triennio di riferimento, pur non avendo superato il "test di operativita'", abbia comunque dichiarato un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 del citato articolo 30;

3. ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE EX ARTICOLO 30, COMMA 4-BIS, DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 1994, N. 724

Prima delle recenti modifiche normative, ai sensi del previgente comma 4 del citato articolo 30, il contribuente era ammesso a fornire, in sede di accertamento, "la prova contraria sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di incrementi di rimanenze e di proventi...".

L'ufficio accertatore che intendesse, infatti, contestare ad una determinata societa' non operativa il reddito minimo determinato

presuntivamente, era tenuto, a pena di nullità, ad inviare preventivamente, anche mediante lettera raccomandata, una richiesta di chiarimenti intesa a conoscere eventuali situazioni oggettive di carattere straordinario che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, di incrementi di rimanenze e di proventi nella misura richiesta dal comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

A decorrere, invece, dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, per effetto del comma 4-bis introdotto dal decreto n. 223 del 2006, all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, la procedura da attivare ai fini della disapplicazione delle norme sulle società non operative è stata innovata.

Ai sensi del citato comma 4-bis, infatti, "In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600".

Venuta meno la possibilità di far valere in sede di accertamento la "prova contraria" (l'inciso "salvo prova contraria" è stato soppresso dall'articolo 1, comma 109, lett. a) della legge n. 296 del 2006), la legge prevede la presentazione dell'interpello c.d. disapplicativo, disciplinato dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, quale unico rimedio per dimostrare le obiettive situazioni che hanno determinato l'impossibilità di conseguire per la società l'ammontare minimo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi, nonché del reddito, previsto dal comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

L'istanza di interpello è normalmente finalizzata ad ottenere la disapplicazione delle norme sulle società non operative per un determinato periodo d'imposta cui debbono potersi riferire le cause di esclusione ("oggettive situazioni") addotte dalla società istante. Ciò non esclude, tuttavia, che in sede di interpello possano essere addotte ed esaminate situazioni che condizionino la redditività anche di più periodi d'imposta, così da indurre il Direttore regionale a disporre la disapplicazione per una pluralità di esercizi puntualmente individuati.

3.1. Decorrenza

L'articolo 35, comma 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce - come anticipato - che le nuove disposizioni sulle società di comodo "...si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto."

Pertanto, 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.

Tale istanza può essere presentata anche nel corso del medesimo periodo di imposta in cui si rende applicabile la disciplina sulle società di comodo nell'eventualità che 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 riguarda, invece, i periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data d'entrata in vigore del decreto legge n. 223 del 2006, resta ferma l'applicazione delle disposizioni previste dal previgente comma 4 dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Pertanto, a titolo esemplificativo, una società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che intende sottrarsi all'applicazione della norma con riferimento all'esercizio 2005, non ha l'onere di presentare l'interpello in commento, avendo possibilità di provare "le oggettive situazioni di carattere straordinario", che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nella misura richiesta dal comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 - nella versione antecedente alle modifiche introdotte dal comma 15 del d.l. 4

luglio 2006, n. 223 -, in sede di accertamento, a seguito di preventiva richiesta da parte del competente ufficio finanziario.

3.2. Modalita' di presentazione dell'istanza

Per quanto riguarda le modalita' di compilazione e di presentazione dell'istanza di disapplicazione delle norme antielusive sulle societa' non operative occorre fare riferimento alle disposizioni del decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, tenendo conto altresì delle indicazioni operative fornite con le circolari n. 99/E del 18 maggio 2000 e n. 23 del 16 maggio 2005, concernenti "norme da osservare per la compilazione e l'inoltro al Direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusive, da adottare ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358".

L'istanza di disapplicazione, pertanto, indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, deve essere spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

L'ufficio locale trasmettera' l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione della medesima al Direttore regionale.

A pena di inammissibilita', l'istanza dovra' recare:

- Q i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante;
- Q l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni;
- Q la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

L'istanza dovra' altresì:

- descrivere compiutamente la fattispecie concreta;
- indicare le oggettive situazioni che, con riferimento alla fattispecie rappresentata, hanno impedito alla societa' di superare il test di operativita' di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 o di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo;
- essere corredata degli atti e documenti necessari alla corretta individuazione e qualificazione della fattispecie.

Il Direttore regionale emanera' il provvedimento (di accoglimento o di rigetto) entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza presso l'ufficio.

Considerato il carattere preventivo dell'interpello rispetto alla presentazione della dichiarazione, e' da ritenere che presso il competente ufficio la relativa istanza debba essere presentata in tempo utile perche' possa ottenersi risposta prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Se l'istanza e' presentata ad un ufficio non competente, questo avra' cura di inviarla a quello competente, dandone notizia al contribuente e precisando altresì che il termine per la risposta (90 giorni) decorre dalla data di ricezione dell'istanza da parte di quest'ultimo.

Nel caso in cui l'istanza risulti carente degli elementi sopra evidenziati, l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del decreto n. 259 del 1998 potra' richiedere ulteriori elementi istruttori. Tale richiesta sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale.

3.3. Tutela giurisdizionale

Come accennato in premessa, il d.l. n. 223 del 2006 ha inteso rendere piu' efficace la disciplina in esame modificando in piu' parti l'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

In particolare, ha escluso la possibilita' che il contribuente possa autonomamente disapplicare le norme nel presupposto che si trovi in un periodo di non normale svolgimento dell'attivita'.

L'ambito di applicazione della norma e' stato quindi meglio puntualizzato dalla Legge finanziaria 2007 che all'articolo 1, comma 109, lett. a) ha soppresso, nel comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, il riferimento alla "prova contraria", al fine evidente di escludere che detta prova possa essere fornita in sede di accertamento o nel corso del

contenzioso.

In alternativa, il nuovo comma 4-bis dell'articolo 30 citato indica, quale unica iniziativa utile per dimostrare che non e' stato possibile conseguire i ricavi e il reddito minimi, la presentazione dell'istanza di disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Assolto l'onere di presentazione dell'istanza, deve tuttavia ammettersi la possibilita' di riproporre la questione concernente l'operativita' della societa' o dell'ente all'esame dei giudici tributari, 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 e' inammissibile. Deve escludersi per converso la possibilita' 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.

4. PRESUPPOSTI PER LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETA' NON OPERATIVE

Come gia' anticipato, con apposita istanza di interpello, la societa' interessata di cui al primo comma dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 puo' chiedere la disapplicazione delle norme in commento rappresentando le oggettive situazioni che, nel caso specifico, non le hanno consentito di superare il test di operativita'.

L'eventuale risposta positiva da parte del Direttore regionale consente di disapplicare la disciplina in essere, con la conseguenza che la societa' o l'ente:

1. ai fini delle imposte sul reddito (IRES/IRPEF), dichiarera' il reddito effettivamente conseguito;
2. ai fini IRAP, il valore della produzione netta effettivamente realizzato;
3. ai fini IVA, non subira' alcuna limitazione in materia di utilizzo o di rimborso del credito IVA.

La societa' interessata e' ammessa a presentare l'interpello disapplicativo per dimostrare che il mancato conseguimento dei ricavi e del reddito minimi previsti dalla legge e' in realta' dipeso da situazioni particolari, come ad esempio la crisi del settore in cui opera, che di fatto hanno reso impossibile il superamento del test.

Nella particolare ipotesi che il contribuente, pur non avendo superato il test di operativita' (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 di cui al successivo comma 3, lo stesso continua ad essere non operativo (il predetto "test di operativita'" non puo' considerarsi superato). Ne consegue che, qualora la societa' non abbia perdite fiscali pregresse riportabili, avra' interesse a presentare l'istanza in commento per ottenere la disapplicazione della disciplina solo ai fini dell'IRAP e dell'IVA.

Anche in tal caso, pertanto, si configura l'interesse a presentare l'istanza di disapplicazione, cosi' come nella diversa ipotesi in cui la societa' interessata, a fronte di un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, di per se' insufficiente per superare il test di operativita', intenda evidenziare situazioni che hanno direttamente impedito il conseguimento (non di maggiori ricavi ma) del reddito minimo presunto in applicazione delle disciplina sulle societa' non operative.

Tale circostanza ricorre, ad esempio, quando la societa', pur non essendo in condizione di dimostrare la congruita' dei ricavi dichiarati, abbia sostenuto costi straordinari che le hanno impedito di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto.

Resta inteso che la particolare situazione appena evidenziata prelude ad un accoglimento parziale dell'istanza, volta a disapplicare la normativa sulle societa' non operative unicamente ai fini delle imposte sul reddito e non anche dell'IRAP e dell'IVA; cio' in quanto, non avendo addotto valide ragioni per giustificarne l'inadeguatezza dei ricavi dichiarati, la societa'

e' da considerarsi comunque non operativa ai fini della disciplina in commento.

Va da se' che, in ogni caso, la finalita' antielusiva della norma richiede una prioritaria valutazione da parte del Direttore regionale della tipologia di costi sostenuti dalla societa', con particolare attenzione a quelli "addebitati" alle societa', ma in realta' sostenuti a beneficio diretto dei soci.

Ad esempio, si ritiene che la disciplina in questione non possa essere disapplicata nei confronti di una societa' immobiliare, che abbia sostenuto costi eccezionali per ristrutturare propri immobili, ceduti in locazione ai propri soci anziche' a terzi. In tal caso, anche se gli immobili fossero locati a normali prezzi di mercato, potrebbe ritenersi che le spese di ristrutturazione siano state sostenute dalla societa' per soddisfare prevalentemente e direttamente le esigenze dei soci.

Di seguito vengono trattate, a titolo esemplificativo, le questioni che piu' frequentemente trovano riscontro nelle istanze di interpello disapplicativo presentate alle Direzioni regionali.

4.1 Cause di esclusione previste dalla legge

L'articolo 30, comma 1, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, attualmente dispone che la disciplina antielusiva sulle societa' di comodo non si applica:

- Q ai soggetti ai quali, per la particolare attivita' svolta, e' fatto obbligo di costituirsi sotto forma di societa' di capitali;
- Q ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- Q alle societa' in amministrazione controllata o straordinaria;
- Q alle societa' ed enti che controllano societa' ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonche' alle stesse societa' ed enti quotati ed alle societa' da essi controllate, anche indirettamente;
- Q alle societa' esercenti pubblici servizi di trasporto;
- Q alle societa' con un numero di soci non inferiore a 100.

Pertanto, l'istanza di disapplicazione ex articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non dovra' essere presentata dal contribuente qualora ricorra almeno una delle predette cause di esclusione.

Le cause di esclusione, infatti, operano in modo automatico, nel senso che, in presenza di una o piu' delle citate situazioni esimenti, in ogni caso ed indipendentemente dal reddito conseguito, la societa' non potra' considerarsi "non operativa".

Gia' con riguardo al previgente sistema, la circolare n. 48 del 26 febbraio 1997 ha chiarito che "il verificarsi dei casi di esclusione sopra elencati comporta la non applicazione della normativa concernente le societa' non operative, senza pertanto che occorra a tal fine fornire la prova contraria prevista dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994".

4.2 Cause di esclusione valutabili dal Direttore regionale

L'istanza di disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, puo' essere presentata in presenza delle "oggettive situazioni" di cui al comma 4-bis dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Piu' precisamente, si tratta di situazioni "...che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonche' del reddito...".

Per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 109, lett. h), della legge finanziaria 2007, le predette "oggettive situazioni" legittimano la disapplicazione della disciplina delle societa' non operative, prescindendo dal requisito della "straordinarieta'".

Il comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, nella versione precedente alle modifiche apportate dal decreto legge n. 223 del 2006, escludeva direttamente tout court dall'applicazione della disciplina delle societa' non operative anche i "soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attivita'".

L'articolo 35, comma 15, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, ha eliminato dal novero delle cause di esclusione detta circostanza, per cui la stessa puo' ora rilevare, sempre che cio' sia debitamente provato e

giustificato, come una delle possibili "oggettive situazioni" di cui al comma 4-bis, del citato articolo 30.

I Direttori regionali potranno fare specifico riferimento alle direttive impartite con la circolare 26 febbraio 1997, n. 48, in tema di "periodo di non normale svolgimento dell'attivita'", al fine di disapplicare la disciplina in esame con riguardo:

- 1) al periodo d'imposta da cui decorre la messa in liquidazione volontaria ovvero l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa e fallimento;
- 2) ai periodi d'imposta successivi al primo, in cui il soggetto non abbia ancora avviato l'attivita' prevista dall'oggetto sociale, perche', ad esempio:

Q la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attivita' si e' protratta, per cause non dipendenti dalla volonta' dell'imprenditore, oltre il primo periodo d'imposta;

Q non sono state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative, pur essendo state tempestivamente richieste;

Q viene svolta esclusivamente un'attivita' di ricerca propedeutica all'esercizio di un'altra attivita' produttiva, sempre che la stessa attivita' di ricerca non consenta, di per se', la produzione di beni e servizi e la conseguente realizzazione di proventi.

Ai fini della disapplicazione della normativa sulle societa' di comodo, si fa presente che le descritte situazioni di "non normale svolgimento dell'attivita'", al pari di ogni altra oggettiva situazione, dovranno essere oggetto, volta per volta, di un'analisi specifica da parte dei Direttori regionale nell'ambito della valutazione generale della posizione del contribuente.

Proprio perche' il periodo di non normale svolgimento dell'attivita' non configura piu' una causa di esclusione apprezzabile autonomamente dal contribuente, questi e' tenuto a presentare istanza di disapplicazione per il riconoscimento della stessa, anche nel caso in cui l'esimente, manifestatasi antecedentemente alla data alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 223 del 2006 (4 luglio 2006), sia tutt'ora operante.

A titolo esemplificativo, si consideri una societa', con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, posta in liquidazione durante il 2005 o soggetta nel medesimo periodo d'imposta alle procedure concorsuali di liquidazione coatta amministrativa o fallimento. Se dette procedure perdurano anche per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, ai fini della disapplicazione della disciplina sulle societa' non operative, con riferimento al periodo d'imposta 2006, la societa' interessata dovra' presentare apposita istanza al Direttore regionale.

4.3 Liquidazione volontaria

La liquidazione volontaria costituisce una delle vicende estintive della vita dell'impresa, finalizzata, in via di principio, al raggiungimento dei seguenti scopi:

1. definizione dei rapporti che intercorrono tra la societa' in liquidazione ed i terzi, con particolare riguardo ai creditori sociali;
2. trasferimento a terzi o ai soci del diritto di proprieta' sui beni relativi all'impresa;
3. ripartizione fra i soci del patrimonio sociale residuo.

Durante la fase della liquidazione, quindi, la gestione dell'impresa deve essere normalmente improntata al perseguimento delle finalita' di realizzo del patrimonio sociale e non piu' al conseguimento dell'ordinario oggetto sociale. Cio' anche nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 2487, comma 1, lettera c), del codice civile, sia conferito ai liquidatori l'esercizio provvisorio dell'intera impresa o di singoli rami della stessa, generalmente previsto per favorire il miglior realizzo dei suoi beni e non disperdere, a causa dell'inattivita', il valore dell'azienda.

Dato che lo stato di liquidazione configura attualmente una potenziale ed eventuale "situazione oggettiva" per il riconoscimento della quale e' necessaria la presentazione dell'interpello disapplicativo, si ritiene che lo stato di liquidazione formale della societa' non costituisca di per se' condizione sufficiente per escludere la societa' dall'ambito di applicazione della disciplina in commento.

Ed invero, l'istanza di disapplicazione potrebbe non essere accolta in

l'assenza di adeguate iniziative volte a perseguire il realizzo del patrimonio aziendale ovvero in presenza di eventi non rispondenti alle finalita' proprie della liquidazione quali, ad esempio, il godimento a titolo personale, da parte dei soci o dei loro familiari, dei beni sociali.

Le competenti Direzioni regionali, in sostanza, avranno cura di verificare l'effettivita' della liquidazione in essere. Piu' precisamente, al fine di ottenere la disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui all'articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, l'impresa in liquidazione dovra' produrre ogni tipologia di documentazione utile a sostenere l'effettivita' del proprio stato di liquidazione, nonche' ogni informazione idonea a dimostrare l'inequivocabile intenzione di portare a compimento tale procedura.

A titolo esemplificativo, il soggetto interessato potra' allegare all'istanza quanto segue:

- Q con riferimento alle societa' di persone, "l'inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale" di cui all'articolo 2277, comma 2, del codice civile ed "il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto" di cui al comma 1 del medesimo articolo;
- Q relativamente alle societa' di capitali, la "situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento" ed il "rendiconto sulla gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato" indicati nell'articolo 2487-bis, comma 3, del codice civile, nonche' i bilanci intermedi di liquidazione redatti ai sensi dell'articolo 2490 del codice civile;
- Q con riguardo alla fase conclusiva dell'operazione straordinaria di cui e' questione, il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto prescritti per le societa' di persone dall'articolo 2311 del codice civile ed il bilancio finale di liquidazione previsto per le societa' di capitali dall'articolo 2492 del codice civile;
- Q l'indicazione sommaria delle strategie, dell'andamento, delle prospettive reddituali e temporali della liquidazione, con l'evidenziazione delle principali cessioni effettuate e delle difficolta' che ostano alla proficua realizzazione del procedimento liquidatorio;
- Q eventuali contratti stipulati con agenzie immobiliari o altri intermediari per la vendita dei beni;
- Q eventuali accordi preliminari conclusi con potenziali acquirenti dei beni sociali;
- Q la descrizione dell'utilizzo che viene fatto dei cespiti patrimoniali in corso di liquidazione.

4.4 Holding

Le societa' c.d. holding che detengono, anche sotto forma di immobilizzazioni, i beni e le partecipazioni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del Tuir ovvero le quote di partecipazione nelle societa' commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo Tuir, rientrano nella disciplina delle societa' non operative qualora dal possesso dei predetti beni e delle citate partecipazioni non consegua la redditivita' necessaria per il superamento del "test di operativita'" di cui al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Considerando che "l'operativita'" di una holding, ai fini della disciplina in commento, e' subordinata anche alla circostanza che le societa' partecipate distribuiscano dividendi in misura superiore all'importo presunto di ricavi attribuito alla holding in base ai coefficienti di cui al citato comma 1, e' giusto valutare se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per ottenere la disapplicazione della normativa a favore della societa'.

Cio' induce a trasferire, in linea di massima, l'indagine sulla operativita' in capo alle societa' partecipate, cosi' che l'istanza di disapplicazione, ove accolta con riferimento alle societa' partecipate, potra' normalmente motivare l'accoglimento anche dell'istanza presentata dalla holding.

Al riguardo, nell'ambito delle innumerevoli e differenti "oggettive situazioni" che possano interessare le societa' "non operative", di seguito se ne individuano alcune che, a titolo meramente esemplificativo, potrebbero

giustificare il riscontro positivo dell'istanza:

Q societa' partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire alla holding di superare il test di operativita';

Q mancata distribuzione di dividendi da parte delle partecipate dovuta alla necessita' di coprire con le riserve di utili esistenti le perdite conseguite;

Q societa' partecipate che si trovano in fase di avvio dell'attivita';

Q societa' partecipate che operano in settori in crisi;

Q societa' costituite quali special purpose vehicle (SPV), che dimostrano di dover necessariamente impiegare i proventi conseguiti dalla societa' target per il rimborso dei debiti contratti per l'acquisto della target stessa;

Resta inteso che le oggettive situazioni prima elencate a titolo non esaustivo possono essere fatte valere, ai fini della disapplicazione della disciplina in commento, anche dalle societa' o enti non qualificabili come holding, qualora la omessa distribuzione dei dividendi da parte della partecipata sia stata determinante ai fini del mancato superamento del test di operativita'.

4.5 Immobiliari

Nei confronti delle societa' immobiliari che hanno per oggetto la realizzazione e la successiva locazione di immobili e' consentito disapplicare la normativa sulle societa' non operative in presenza delle particolari situazioni oggettive di eseguito indicate a titolo esemplificativo:

1. la societa' 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, ancorche' minimo. La predetta societa' non e' di comodo in quanto come precisato nella circolare n. 48 del 26 febbraio 1997, par. 2.1 n. 3, vanno comunque escluse dalle immobilizzazioni sia materiali che immateriali quelle "in corso" che si trovino in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento. In presenza di immobili gia' 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 operativita'" e dal calcolo del reddito minimo presunto;
2. dimostrata impossibilita', per la societa' immobiliare di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operativita'" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Cio' si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell'articolo 9 del TUIR;
3. dimostrata impossibilita' di modificare i contratti di locazione in corso;
4. temporanea inagibilita' dell'immobile.

Resta inteso che le oggettive situazioni sopra elencate potranno essere fatte valere, ai fini della disapplicazione della disciplina in commento, anche da societa' o enti non immobiliari, in relazione a determinati immobili dai medesimi posseduti.