La disciplina delle società non operative: il caso della società immobiliare

Dott. Stefano Rossetti
email: rossetti@ceppellinilugano.it

Ceppellini Lugano
& Associati
Consulting network

Riferimenti normativi

Norma istitutiva

Legge 23 dicembre 1994 n. 724

La prima stretta alla disciplina

D.L. 4 luglio 2006 n. 223

La seconda stretta alla disciplina

D.L. 13 agosto 2011 n. 138

Riferimenti di prassi

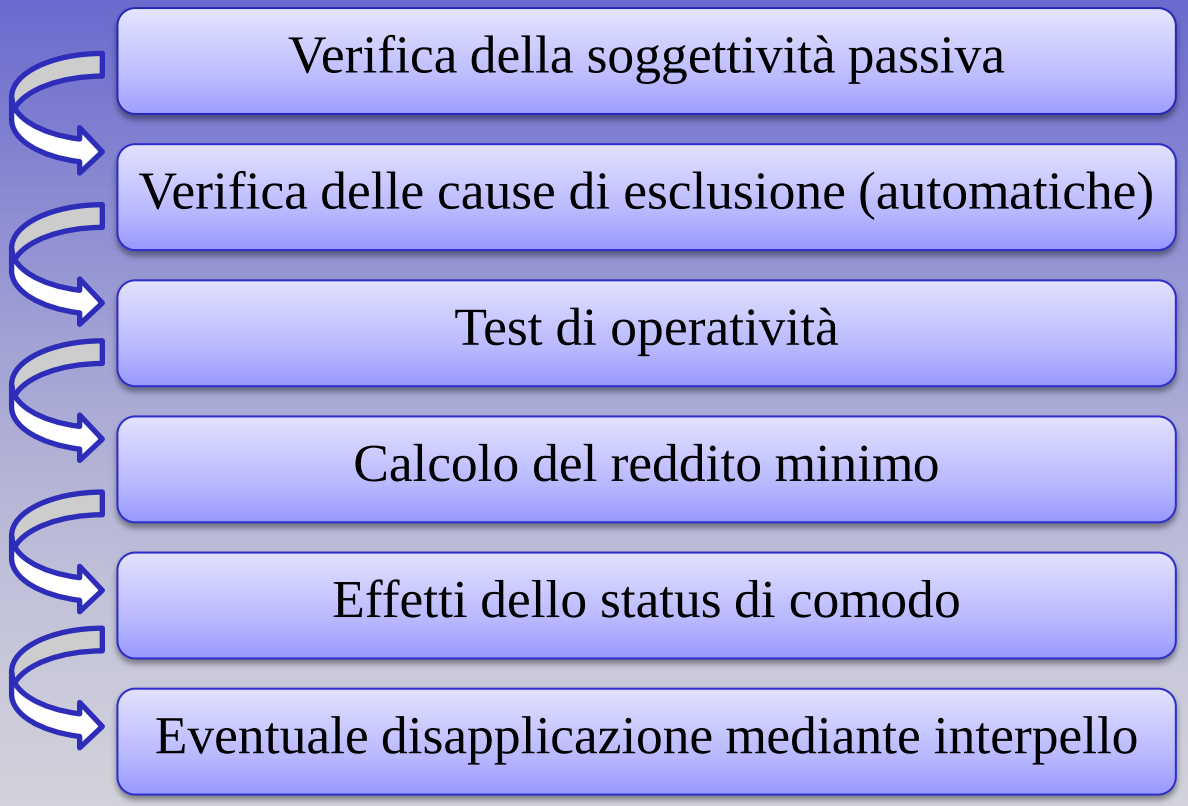
- *Circolare 29 marzo 2013 n. 7/E*
- *Circolare 4 marzo 2013 n. 3/E*
- *Circolare 19 giugno 2012 n. 25/E*
- *Circolare 14 giugno 2010 n. 32/E*
- *Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate del 4 febbraio 2008 prot. n. 23681*
- *Risoluzione 26 maggio 2008 n. 206/E*
- *Circolare 14 febbraio 2008 n. 9/E*
- *Risoluzione 10 agosto 2007 n. 225/E*
- *Circolare 9 luglio 2007 n. 44/E*
- *Circolare 4 maggio 2007 n. 25/E*
- *Circolare 2 febbraio 2007 n. 5/E*
- *Circolare 31 maggio 1997 n. 36/E*

La disciplina delle società di comodo

LA *RATIO* DELLA NORMA

disincentivare la presenza nell'attivo patrimoniale di beni aziendali sottratti alla vocazione economica e destinati alla soddisfazione degli interessi della compagine sociale

La disciplina delle società di comodo



Soggettività passiva

Soggetti destinatari della disciplina

- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società ed enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero da considerarsi fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di esterovestizione di cui all'articolo 73, comma 5-*bis*, del TUIR.

Soggettività passiva

Soggetti che non soggiacciono alla disciplina

- le società cooperative;
- le società di mutua assicurazione;
- le società consortili;
- gli enti commerciali e non commerciali residenti;
- le società semplici;
- le società ed enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

Cause di esclusione e disapplicazione **automatiche**

Cause di esclusione ai sensi della Legge 724/1994

- soggetti ai quali è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- società in amministrazione controllata o straordinaria;
- società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- società con un numero di soci non inferiore a 50;
- società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;

Cause di esclusione e disapplicazione **automatiche**

- società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
- società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (gruppo A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
- società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Cause di esclusione e disapplicazione **automatiche**

Cause di disapplicazione ai sensi del provv. 14.02.2008

- società in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo successivo;
- società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale, concordato preventivo, amministrazione straordinaria o liquidazione giudiziaria (la disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure);

Cause di esclusione e disapplicazione **automatiche**

- società sottoposte a sequestro penale o confisca o, comunque, per le quali sia stato nominato un commissario giudiziale;
- società con immobili concessi in locazione ad enti pubblici o a canone vincolato;
- società con partecipazioni in società non di comodo, escluse dalla disciplina o in società collegate CFC;
- società che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello in relazione a precedenti periodi di imposta, con riferimento a presupposti non modificatisi.

Test di operatività

Articolo 30, commi 1 e 2, Legge 724/94

Componenti positivi effettivi

Media triennale

- ✓ **Ricavi in senso stretto**
  - **A) 1 e A) 5 del CE**
- ✓ **Incrementi delle rimanenze**
  - **A) 2 e A) 3 del CE**
- ✓ **Altri proventi**
  - **C) 15 e C) 16 del CE**

Ricavi presunti

Valori medi dell'esercizio in corso e dei due precedenti

- **2% crediti, titoli e strumenti assimilati**
- **1% immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti**
- **4% immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti**
- **5% immobili A/10**
- **6% immobili diversi dai precedenti e navi**
- **15% tutte le altre immobilizzazioni**

Test di operatività

Articolo 30, commi 1 e 2, Legge 724/94

Ai fini del test di operatività:

•occorre applicare correttamente i principi contabili;
• per determinare il valore dei beni si applica l'articolo 110 del TUIR (tendenzialmente è il costo storico);
• per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente;
• gli oneri pluriennali si assumono al netto del fondo ammortamento (circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 4/E);
• gli assets devono essere considerati in base ai giorni di effettiva iscrizione (esempio: un immobile acquistato il 15 dicembre deve essere considerato per 16/365).

Test di operatività

Calcolo del reddito minimo

Determinazione del <u>reddito minimo</u>

valore dei beni posseduti rapportati al periodo di possesso

- **1,50% crediti,titoli e strumenti assimilati**
- **0,90% immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti**
- **3% immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti**
- **4% immobili A/10**
- **4,75% immobili diversi dai precedenti e navi**
- **12% tutte le altre immobilizzazioni**

Ceppellini Lugano
& Associati
Consulting network

Effetti dello "*status* di comodo"

Nel periodo di imposta
in cui il soggetto è considerato
"di comodo"

Tassazione ai fini IRES del **reddito minimo** o, se maggiore, del **reddito analitico**

Applicazione della **maggiorazione IRES del 10,5%**

Perdite fiscali di esercizi precedenti scomputabili nel limite della parte eccedente il reddito minimo

La base imponibile IRAP è pari al reddito minimo maggiorato delle **retribuzioni del personale dipendente**, dei **compensi dei co.co.co.** e dei **compensi dei lavoratori autonomi occasionali**

Effetti dello "*status* di comodo"

Nel periodo di imposta
in cui il soggetto è considerato
"di comodo"

l'eventuale **credito IVA** risultante dalla relativa dichiarazione annuale non può:

- ✓essere chiesto a rimborso;
- ✓essere oggetto di compensazione orizzontale nel modello F24;
- ✓essere ceduto a terzi;

l'**eccedenza di credito IVA** non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi se, per tre periodi di imposta consecutivi, la società non operativa non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini IVA almeno pari al livello minimo di reddito determinato ai fini IRES

Disapplicazione mediante **istanza di interpello**

Le società che abbiano realizzato un ammontare di ricavi inferiore ai valori ottenuti dall'applicazione dei coefficienti possono presentare istanza di interpello ai sensi dell'**articolo 37-*bis* comma 8 del DPR 600/73**

al fine di dimostrare che, per determinate operazioni, non sussistono gli elementi di elusività contrastati dalla disciplina in esame, della quale si chiede pertanto la disapplicazione

Interpello disapplicativo: aspetti procedurali

L'istanza, a pena di inammissibilità, deve contenere

- l'indicazione della specifica tipologia di interpello;
- i dati identificativi del contribuente o del suo eventuale rappresentante (codice fiscale, recapiti per comunicare la risposta, compresi quelli di comunicazione rapida);
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;
- la descrizione puntuale della fattispecie e, quindi, l'esposizione analitica della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo (il contribuente non può limitarsi a una rappresentazione sommaria e approssimativa del caso);
- la soluzione interpretativa proposta dal contribuente;
- la procura conferita, nel caso in cui l'interpello sia attivato dal procuratore generale o speciale.

Interpello disapplicativo: aspetti procedurali

<u>Modalità</u> di presentazione dell'istanza

plico raccomandato con ricevuta di ritorno alla Direzione regionale competente per territorio tramite invio alla competente Direzione provinciale

<u>Termini</u> di presentazione dell'istanza

<u>novanta giorni</u> prima della scadenza del termine ordinario della presentazione della dichiarazione dei redditi

<u>Obbligo di emanazione del provvedimento da parte della DRE</u>

<u>silenzio assenso e silenzio rifiuto non sono previsti</u>

Interpello disapplicativo: aspetti procedurali

Esito dell'interpello

Accoglimento	la società è operativa per l'anno di imposta in corso e per i successivi fino a quando sussistono le condizioni indicate nell'istanza
Accoglimento parziale	vengono esclusi solo alcuni *assets*
Rigetto	la società è di comodo

Interpello disapplicativo: aspetti procedurali

Rigetto dell'istanza di disapplicazione

adeguamento al parere dell'A.F.

pieno assoggettamento alla disciplina delle società di comodo

impugnazione del provvedimento di diniego
Cass. 15.04.2011 n. 8663
Cass. 13.04.2012 n. 5843

proposizione del ricorso avverso futuro avviso di accertamento

Il caso della società immobiliare

Alfa Immobiliare S.r.l.

Oggetto sociale: acquisto, vendita, permuta e gestione di immobili

Ingente patrimonio immobiliare sia di natura abitativa che strumentale ubicato principalmente nelle città di Milano e Roma

Il caso della società immobiliare

Cause soggettive di disapplicazione (non riconosciute dall'A. E.)

Alfa Immobiliare S.r.l. svolge <u>un'effettiva attività commerciale</u>

- ***CTR di Milano 05.12.2011 n. 170/28/11***
- ***CTP di Genova 09.01.2012 n. 21/05/13***
- ***CTP di Trapani 25.01.2013 n. 08/03/13***
- ***CTP di Trapani 17.01.2013 n. 02/05/13***
- ***CTP di Verona 07.05.2013 n. 171/03/13***

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Canone di locazione effettivo
>
Canone di mercato

Circolare 02.02.2007 n. 5/E
Circolare 04.05.2007 n. 25/E

Valore OMI

Conduttore	Sup. locata	Canone 2012	Canone 2012 (euro/mq)	Canone medio di mercato (OMI)	Delta rispetto al minimo OMI
1	545	165.901	25,3	19,3 – 23,3	6
2	208	85.197	34,1	19,3 – 23,3	14,8
3	655	105.000	13,4	13,3 – 17,8	0,1

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Canone di locazione effettivo
<
Canone di mercato

Valore OMI

Il conduttore versa in stato di crisi aziendale

Elementi di prova

corrispondenza tra conduttore e proprietà in cui viene comunicato lo stato di crisi

volontà da parte del conduttore di **abbandonare gli spazi**

bilanci in **perdita**

Ceppellini Lugano
& Associati
Consulting network

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Immobile <u>non</u> locato

Nessun contratto concluso:
<u>Assenza di domanda</u>

Elementi di prova

contratto di mandato con l'agenzia immobiliare

relazione annuale dell'agenzia immobiliare

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Canone di locazione effettivo
<
Canone di mercato

Valore OMI

Accollo di spese straordinarie da parte del conduttore

Elementi di prova

Clausola contrattuale in base alla quale il conduttore sostiene le spese straordinarie

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Canone di locazione effettivo
<
Canone di mercato

Valore OMI

Scalettatura (progressività) del canone di locazione

Elementi di prova

Clausola contrattuale che prevede la scalettatura del canone

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Acquisto di immobile già locato

Circostanza ammessa dalla ***Circolare 9 luglio 2007 n. 44/E***

Canone di locazione effettivo
<
Canone di mercato

Valore OMI

Ceppellini Lugano
& Associati
Consulting network

Il caso della società immobiliare

Cause oggettive specifiche di disapplicazione

Immobile oggetto di contenzioso civile

Impossibilità a locare a causa di **attività giudiziale** posta in essere dal contribuente

Elementi di prova

Atto di citazione

Lettera del legale

Perugia, 6 dicembre 2013

Dott. Stefano Rossetti
email: rossetti@ceppellinilugano.it