

Risposta n. 591

OGGETTO: Articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Disapplicazione del regime di tassazione previsto per le c.d. "società di comodo".

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante è una società costituita in data ... nelle ... avente ad oggetto l'attività di compravendita e di gestione immobiliare. Con documentazione integrativa presentata in data ..., è stato riferito che l'unica socia dell'istante è

In data ..., l'Istante ha acquistato un complesso immobiliare denominato ..., ubicato nel Comune di ... (il "Complesso Immobiliare") che, ad oggi, rappresenta l'unico bene detenuto dalla Società.

Il Complesso Immobiliare acquistato era composto da una pluralità di immobili censiti:

- a) al catasto fabbricati ... ;
- b) al catasto terreni

La presenza di innumerevoli fabbricati in stato fatiscente e l'impossibilità di utilizzo degli stessi, nonostante il loro ingente valore economico, ha indotto l'Istante ad intraprendere nel ... una ristrutturazione radicale del Complesso Immobiliare e, in

particolare, della Villa.

I lavori si sono sostanziati in una ristrutturazione c.d. "pesante" ex art. 3, comma 1, lett. *c*), *d*) e *f*) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (*i.e.* restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica; congiuntamente, "Ristrutturazione") conclusasi nel dicembre 2019 e articolatasi secondo le fasi di cui alla tabella riportata alle pagine 4 e 5 dell'istanza. In sede di documentazione integrativa, l'istante ha prodotto una raccolta "a campione" dei contratti stipulati con le ditte appaltatrici dei lavori in questione.

Nel ..., la Guardia di Finanza ... ha intrapreso un'attività di verifica dell'Istante relativa agli anni dal ... al ... scaturita nella redazione di un processo verbale di constatazione ("PVC") secondo il quale la Società doveva essere considerata, ai fini delle imposte sui redditi, "esterovestita" e, pertanto, fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

Dal PVC è emerso, inoltre, che la Società dovesse considerarsi come non operativa ai sensi dell'articolo 30 della L. 724/94 per i periodi d'imposta dal ... al ..., nonostante l'attività della stessa si limitasse a gestire la Ristrutturazione del Complesso Immobiliare.

L'Agenzia delle entrate, Ufficio di ..., dopo aver esaminato la fattispecie e la documentazione rilevante e, in particolare, quella relativa ai lavori di Ristrutturazione, ha confermato solo parzialmente ... i rilievi mossi dai Verificatori, ritenendo che:

- la Società dovesse considerarsi fiscalmente residente nel territorio dello Stato, in quanto l'oggetto principale della sua attività (*i.e.* la gestione dell'unica proprietà ad essa intestata) è da considerarsi in Italia, e non altrove;

- il regime delle società non operative previsto dall'articolo 30, L. 724/94 (il "Regime"), non dovesse applicarsi alla Società, in quanto la Ristrutturazione, dal periodo d'imposta ... al periodo d'imposta ..., aveva reso il Complesso Immobiliare inagibile e, conseguentemente, improduttivo di reddito così come inteso dal Regime.

Con l'approssimarsi della fine della Ristrutturazione e tenuto conto della concreta

possibilità di impiegare effettivamente il Complesso Immobiliare nell'ambito di un'attività economica, l'Istante ha incaricato degli esperti del settore immobiliare per ottenere una valutazione commerciale finalizzata alla determinazione del canone di locazione per la futura attività di locazione turistica. Nello specifico,

Nel ..., la Ristrutturazione intrapresa è stata terminata e l'ingegnere incaricato dei lavori ha trasmesso al Comune di ...:

a) il documento attestante la fine della Ristrutturazione, datato ...;

b) il documento attestante l'agibilità del Complesso Immobiliare, datato 10 dicembre 2019.

L'istante rappresenta, infine, che l'attività di locazione turistica del Complesso Immobiliare non si è concretizzata e la Società sarà posta in liquidazione con assegnazione al proprio socio del Complesso Immobiliare.

Ciò posto, l'istante - richiamata la disciplina delle "società di comodo" e gli orientamenti relativi agli interpelli "probatori" in merito - intende sottoporre alla valutazione dell'Amministrazione finanziaria la concreta disapplicazione del Regime, sulla base delle circostanze di fatto sopra descritte. In particolare, l'istante chiede di confermare la legittimità della disapplicazione del Regime per il periodo d'imposta 2019 ("Quesito 1").

Qualora l'Amministrazione finanziaria non ritenesse di dover disapplicare il Regime, l'istante chiede di poter disapplicare parzialmente il Regime per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 9 dicembre 2019 ("Quesito 2").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al Quesito 1, l'Istante è del parere che il Regime possa essere disapplicato per il periodo d'imposta 2019.

In particolare, evidenzia l'istante, il Regime può essere disapplicato in presenza di oggettive situazioni che:

- hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi nelle misure minime previste dal Regime; ovvero

- non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA.

Nel caso di specie, l'Istante rappresenta di svolgere un'attività di gestione dell'unico bene posseduto, ovverosia il Complesso Immobiliare, il quale è stato assoggettato a Ristrutturazione dal ... al

La Ristrutturazione ha reso inagibile, per tutta la sua durata, il Complesso Immobiliare e ciò ha provocato una conseguente improduttività di detto bene. Tale inagibilità ha rappresentato di fatto una causa che - per la sua natura oggettiva - deve ritenersi impeditiva al concreto raggiungimento della soglia di operatività minima richiesta dal Regime.

Dello stesso parere, argomenta l'istante, è stato l'Ufficio di ... che ... ha affermato che con riferimento ai periodi d'imposta da ... a ... il Regime non dovesse applicarsi in quanto *«tali lavori (la Ristrutturazione, n.d.a.) così come documentato rendono inagibile il bene e quindi indiscutibilmente non produttivi di reddito così come inteso dalla disciplina della non operatività»*.

Per coerenza logica, l'istante sostiene che quanto affermato dall'Ufficio di ... per i periodi d'imposta da ... a ... (*i.e.* la non applicazione del Regime) possa essere altresì valido per tutti periodi d'imposta in cui la Ristrutturazione era ancora in essere, tenuto conto del fatto che il Complesso Immobiliare non è stato agibile fino al 9 dicembre 2019.

Ad ulteriore conferma della non applicabilità del Regime per il periodo d'imposta 2019, viene richiamata la circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, la quale (par. 4.5) ha sancito la disapplicazione del Regime nel caso di società che detengono immobili caratterizzati da *«temporanea inagibilità»*.

L'istante sottolinea che tale asserzione è stata successivamente ribadita con la circolare n. 44/E del 9 luglio 2007 (par. 2.1) nella quale si è affermato che *«la circostanza che una società sia proprietaria di un complesso immobiliare*

caratterizzato dalla presenza di alcuni beni immobili non produttivi di reddito, in quanto inagibili e non ancora ristrutturati, induce a ritenere che i valori dei relativi asset non debbano essere presi in considerazione per la determinazione dei ricavi presunti ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994».

Inoltre, anche la giurisprudenza di merito (cfr. CTP Treviso, Sentenza del 30 giugno 2010, n. 88) ha riconosciuto la non applicazione del Regime nel caso di una società che deteneva un solo immobile (nel caso di specie, un capannone industriale) che risultava essere, nel periodo d'imposta di riferimento, improduttivo di reddito in quanto non agibile.

Peraltro, argomenta l'istante, la *ratio* alla base del Regime è quella di contrastare le società non operative, vale a dire quelle società che non abbiano un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali, ma siano costituite con il mero fine di gestire il patrimonio nell'interesse dei soci.

Nel caso di specie, il patrimonio dell'Istante è costituito dal solo Complesso Immobiliare e questo non è stato in alcun modo - data l'incontrovertibile inagibilità dello stesso nel periodo di riferimento - detenuto per il mero godimento del proprio socio. Anzi, come anticipato sopra, l'Istante ha incaricato degli esperti del settore immobiliare per ottenere una valutazione commerciale finalizzata alla determinazione del canone di locazione per un'eventuale futura attività di locazione turistica proprio al fine di rendere redditizio il Complesso Immobiliare; locazione che, tuttavia, non ha avuto luogo, anche in conseguenza dell'emergenza epidemiologica dovuta al Covid-19, con il risultato che, come detto in precedenza, la Società verrà posta in liquidazione.

Per tutto quanto sopra esposto, l'istante ritiene che per il periodo d'imposta 2019 il Regime debba essere disapplicato, tenuto conto della presenza di oggettive situazioni (*i.e.* l'inagibilità del Complesso Immobiliare) che non hanno permesso all'Istante di realizzare ricavi, incrementi di rimanenze e proventi nelle misure minime previste dal Regime.

Con riferimento al Quesito 2, qualora l'Amministrazione finanziaria ritenesse di

dover fornire risposta negativa al Quesito 1, l'Istante è del parere che il Regime possa essere parzialmente disapplicato per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 9 dicembre 2019, ovvero sia il periodo in cui l'unico bene della Società (*i.e.* il Complesso Immobiliare) è stato inagibile.

Come anticipato, il Complesso Immobiliare è stato dichiarato agibile in data 10 dicembre 2019 e dunque, per il periodo d'imposta 2019, il periodo di agibilità è andato da tale data al 31 dicembre 2019 (*i.e.* 22 giorni su 365) ("Periodo di Agibilità").

In proposito, l'istante ribadisce che l'agibilità di un bene immobile, e conseguentemente la sua idoneità all'uso in un'ottica realizzativa, per un periodo di tempo così limitato rende difficile - se non impossibile - il conseguimento di ricavi, specialmente in considerazione delle peculiarità del Complesso Immobiliare e delle tempistiche di collocazione sul mercato.

È pur vera l'assenza, ai fini della disciplina delle società non operative, di un periodo di tempo definito per il quale un bene immobile possa considerarsi idoneo a produrre ricavi, incrementi di rimanenze e proventi nelle misure minime previste dal Regime, ma è altrettanto vera e oggettiva l'impossibilità in un limitato periodo di tempo come quello del Periodo di Agibilità di poter realizzare suddetti ricavi, incrementi di rimanenze e proventi.

Pertanto, sostiene l'istante, la sola presenza del Periodo di Agibilità renderebbe oltremodo ingiusta, nonché incorretta, l'applicazione del Regime per l'intero periodo d'imposta 2019.

In considerazione di quanto sopra, l'istante ritiene che il Regime, qualora non disapplicato per l'intero periodo d'imposta 2019 in base alle motivazioni relative al Quesito 1, debba potersi parzialmente disapplicare per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 9 dicembre 2019.

In questa ipotesi, conclude l'istante, il Regime dovrebbe trovare applicazione unicamente con riferimento al Periodo di Agibilità. In particolare, il reddito figurativo determinato in base alle disposizioni del Regime dovrebbe essere imputato alla Società

in base al rapporto tra i giorni ricompresi nel periodo dal 10 dicembre 2019 al 31 dicembre 2019 (*i.e.* 22) e la totalità dei giorni che compongono l'intero anno (*i.e.* 365).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (e successive modificazioni e integrazioni), prevede uno specifico regime di tassazione per le cosiddette "società di comodo".

In particolare, ai sensi del comma 1, le 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 se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore ai ricavi minimi presunti, stimati ai sensi dei commi 1 e 2. Le società non operative sono tenute a dichiarare un reddito minimo presunto, quantificato applicando a determinati aggregati patrimoniali le percentuali forfetarie previste al comma 3 del medesimo articolo 30.

Ai sensi del comma 4-bis del citato articolo 30, «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 interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente».

In proposito, con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, paragrafo 1.2, è stato precisato che l'interpello "probatorio" di cui alla lettera sub *b)* sopra richiamata, avendo la «finalità di sollecitare un parere dell'Agenzia in ordine alla idoneità degli elementi probatori a disposizione del contribuente, addossa in capo a quest'ultimo

l'onere di fornire nell'istanza ogni elemento di valutazione utile ai fini della risposta».

Tanto premesso, la società istante sottopone alla valutazione della scrivente la propria situazione relativamente al periodo d'imposta 2019, per il quale intende dimostrare l'esistenza di "oggettive situazioni" da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive, che hanno reso impossibile conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi (ordinari) e il reddito nelle misure minime previste dal predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

La società istante è stata costituita nel ... nelle ... e, nel medesimo anno, ha acquistato il complesso immobiliare di cui trattasi ... che, secondo quanto rappresentato, costituisce l'unico *asset* detenuto dalla società. Tale complesso è stato oggetto di ristrutturazione c.d. "pesante" - ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettere *c)*, *d)* e *f)*, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 - ultimata nel 2019; le attuali intenzioni riferite dall'istante sono di porre in liquidazione la società e di assegnare l'intero complesso immobiliare al socio.

A seguito di verifica effettuata dalla Guardia di Finanza, conclusa nel ... e riferita agli anni d'imposta dal ... al ..., è stata attribuita alla società la residenza fiscale nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 73, comma 3, del TUIR, in quanto l'oggetto principale - il complesso immobiliare - si trova nel territorio dello Stato. I verificatori hanno, altresì, contestato l'applicabilità della normativa sulle società non operative, di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 per i periodi d'imposta dal ... al ..., oltre all'omessa istituzione delle scritture contabili obbligatorie e all'omessa presentazione delle dichiarazioni. In tale ambito, i verbalizzanti hanno rilevato che *«non sussistono cause di esclusione o disapplicazione della normativa in parola».*

Sempre nel ..., sulla base del verbale suddetto, l'Ufficio di ... ha emesso un atto di contestazione, irrogando le sanzioni per ...; inoltre, ha proceduto tramite accertamento con adesione al recupero delle imposte IRES e IRAP calcolate sul reddito minimo delle società non operative per l'anno ..., oltre alle sanzioni Per le altre annualità in

verifica, nell'atto di adesione l'Ufficio ha espressamente preso atto, ai fini della normativa sulle società non operative, che: *«I primi permessi a costruire e ristrutturare i beni immobili in questione risalgono all'anno Si tratta di una ristrutturazione pressoché totale degli interni e all'esterno di tutto ciò che riguarda gli infissi, tali lavori così come documentato rendono inagibile il bene e quindi indiscutibilmente non produttivi di reddito così come inteso dalla disciplina della non operatività»*.

Con riferimento alle "oggettive situazioni" di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 30 sopracitato, la circolare n. 5/E del 2007 (par. 4.2) chiarisce che la fattispecie di presenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività è compresa tra le oggettive situazioni cui è possibile fare riferimento per la valutazione generale della posizione del contribuente ai fini della non applicazione della disciplina in argomento.

Ciò posto, nel caso di specie si osserva che la società istante ha rappresentato, e debitamente documentato, che il periodo d'imposta 2019 è stato un periodo di non normale svolgimento dell'attività, posto che nell'anno 2019 ha avuto termine il processo di ristrutturazione sul complesso immobiliare in oggetto, iniziato nel 2014. Tale ristrutturazione, come sopra rilevato, è già stata considerata dall'Ufficio di ... come oggettiva situazione che ha reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, con riferimento ai periodi d'imposta dal ... al ...

Alla luce di quanto sopra, sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'istante, nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e dei suoi allegati e della documentazione integrativa, sopra sinteticamente riportate, la scrivente fornisce parere positivo per il periodo d'imposta 2019 alla disapplicazione dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)