

Direzione Regionale dell'Umbria

Ufficio Consulenza

Alle Direzioni provinciali di

Perugia e Terni

Loro sedi

Agli Addetti Ufficio Consulenza

Sede

OGGETTO: Istanze di interpello disapplicativo presentate dalle cd. società di comodo (art. 30 legge n.724 del 23 dicembre 1994) e dalle società in perdita sistematica (art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del DL 13 agosto 2011, n. 138. conv. con modd. nella L. n. 148/2011). Istruzioni operative.

Al fine di garantire la corretta applicazione della normativa in materia di società non operative (art. 30 legge 23 dicembre 1994, n. 724) e in perdita sistematica (art. 2, co. 36-decies e ss., del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138), si impartiscono le seguenti istruzioni da utilizzare, a cura degli addetti, in sede istruttoria delle istanze di disapplicazione presentate dalle società interessate ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La presenza di una guida operativa consentirà, altresì, di garantire l'uniforme applicazione della normativa rendendo trasparente e omogeneo il criterio di valutazione utilizzato dalla Agenzia delle Entrate per l'esame delle istanze di interpello disapplicativo. In essa risultano infatti individuati gli elementi da ritenere necessari al Direttore Regionale ai fini di una compiuta valutazione della fattispecie, e, quindi, ai fini del riconoscimento

delle "oggettive situazioni" in presenza delle quali soltanto la legge consente la richiesta disapplicazione.

Tale metodologia di controllo riguarda per il momento le tipologie di attività economiche e le situazioni maggiormente presenti nella Regione e si conforma alla *ratio* della norma che, come è noto, intende disincentivare il ricorso e la permanenza in vita di quelle società che non svolgono una effettiva attività commerciale (o perché già costituite con finalità elusive o perché l'intento a svolgere l'attività d'impresa è venuto meno nel tempo). Pertanto, nel precisare che trattasi di indicazioni operative che non hanno carattere esaustivo né tassativo, **deve valere il principio per cui, in sede istruttoria e decisionale, saranno oggetto di attenta valutazione tutti gli elementi idonei a dimostrare l'effettivo impegno dell'imprenditore a svolgere l'attività di impresa, sì da potersi escludere una ingiustificata inerzia.**

Società immobiliari

In sede istruttoria avrà cura l'Ufficio di verificare che l'istanza sia stata redatta secondo le indicazioni che seguono:

- descrizione accurata della situazione in cui si trova la società (immobili posseduti, immobili locati, immobili non locati);
- per gli immobili locati: indicazione del canone stabilito e confronto con dati OMI per poterne valutare la congruità con i valori di mercato. In caso di non congruità, dimostrazione da parte della società istante della impossibilità di modificare i contratti locazione in corso (cfr. Circ. 5/E/2007 punto 4.5). Ricorrendo tale ultima ipotesi, occorre anche verificare che la società abbia fornito tutti gli elementi (ubicazione e tipologia dell'immobile, anno di stipula del contratto) affinché l'A.F. sia posta in condizione - attraverso la consultazione della banca data OMI - di risalire

alla congruità del canone rispetto ai valori di mercato riferiti alla data di stipula del contratto (cfr. Circ. 44/E/2006 punto 2.6).¹

- per gli immobili non locati/invenduti: produzione di lettere, e-mail, incarichi ad agenzie, annunci su riviste o internet, contatti con potenziali clienti (riferiti all'anno/anni per cui si chiede la disapplicazione); indicazione del canone richiesto per l'affitto o dell'importo per il caso di vendita, e relativa dimostrazione della loro congruità rispetto ai valori di mercato (per la determinazione del valore di mercato fare sempre riferimento ai valori presenti nella banca dati OMI);
- in caso di controversie, contenziosi giudiziari o sfratti: produzione della relativa documentazione (lettere, e-mail, ingiunzioni, ricorsi in tribunale ecc.);
- in caso di inagibilità: presentazione della documentazione attestante l'inagibilità, totale o parziale, dell'immobile e le iniziative concretamente intraprese per rendere produttivo l'immobile.

Società di costruzione

In sede istruttoria avrà cura l'Ufficio di verificare che l'istanza sia stata redatta secondo le indicazioni che seguono:

- descrizione accurata della situazione in cui versa la società (anno di acquisto terreno/fabbricato, inizio costruzione ecc.);
- produzione dei bilanci (soprattutto se società di persone) dai quali risulti l'eventuale incremento delle rimanenze legate alla costruzione immobiliare;
- produzione o indicazione degli estremi di eventuali preliminari o contratti, anche se stipulati successivamente;
- in caso di mancato inizio della costruzione, indicazione e documentazione delle relative cause. In particolare, in caso di ritardi burocratici, produzione di tutti i

¹ Si precisa che, qualora le società dispongano di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla L. 431/1998 o altre leggi regionali o statali, la disapplicazione per detti immobili sarà automatica (cfr. Provvedimento Direttore Agenzia n. 23681 del 14/2/2008).

documenti atti a dimostrare di avere la società avviato tempestivamente l'iter amministrativo per ottenere l'autorizzazione necessaria al conseguimento dell'oggetto sociale (cfr. Circ. 44/E/2007, punto 2.2);

- in caso di contrasti o contenziosi giudiziari con la società appaltatrice, verificare che sia allegata la corrispondenza e la documentazione agli stessi relativa;
- in caso di difficoltà per accedere a finanziamenti, produzione, a cura dell'istante, della documentazione che dia dimostrazione delle iniziative intraprese in tal senso dalla società;
- in caso di vendita di immobili che comunque non abbia consentito di superare il test o di evitare perdite fiscali sistematiche, dimostrazione da parte della società che i prezzi praticati sono in linea con quelli di mercato (valori OMI) e, nel caso che la vendita avvenga ad un valore inferiore a quello di mercato, dimostrazione delle difficoltà finanziarie che hanno imposto alla società una tale scelta;
- in caso di società proprietaria di un unico terreno non edificabile a causa della esistenza di vincoli di carattere urbanistico, occorre verificare se tali vincoli erano già presenti all'atto dell'acquisto del terreno: se così fosse, infatti, la motivazione addotta dall'istante non avrebbe rilevanza ai fini della richiesta disapplicazione (cfr Circ. 44/E/2007 punto 2.9). Se invece il vincolo è intervenuto successivamente, valutare le iniziative intraprese dalla società per conseguire l'oggetto sociale.

Società in liquidazione volontaria

In sede istruttoria avrà cura l'Ufficio di verificare che l'istanza sia redatta secondo le indicazioni che seguono:

- descrizione accurata della situazione della società e di ciò che impedisce la chiusura della liquidazione (cfr. Circ. 5/E/2007);
- qualora debbano essere venduti immobili: produzione dei documenti relativi ai tentativi effettuati, alle attività intraprese per l'alienazione dei beni, agli eventuali

accordi conclusi con potenziali acquirenti dei beni sociali, con evidenziazione delle principali cessioni effettuate;

- qualora siano in essere dei contenziosi che impediscono la chiusura della liquidazione: descrizione di tali contenziosi e documentazione relativa alla loro evoluzione.

In definitiva è necessario verificare l'effettività della liquidazione e acquisire ogni informazione relativa alle iniziative volte a perseguire il realizzo del patrimonio sociale.

Società che svolgono attività alberghiera, agrituristica o ristorazione

In sede istruttoria avrà cura l'Ufficio di verificare che l'istanza sia redatta secondo le indicazioni che seguono:

- descrizione accurata della situazione della società con particolare riferimento alle "oggettive situazioni" che avrebbero impedito il superamento del test di operatività o determinato le perdite sistemiche;
- descrizione e documentazione di tutte le attività e iniziative intraprese al fine di incrementare i ricavi e, conseguentemente, la redditività dell'azienda;
- qualora la società abbia effettuato delle ristrutturazioni che hanno impedito l'esercizio dell'attività, produzione della documentazione relativa a tali interventi;
- qualora l'attività sia stata data in affitto, dimostrazione della congruità del canone pattuito (che deve essere in linea con quelli di mercato);
- qualora la società non abbia potuto avviare l'attività a causa del mancato ottenimento di autorizzazioni, descrizione e documentazione di tutte le difficoltà incontrate;
- nel caso in cui la società sia intenzionata a cedere la propria azienda, produzione della documentazione relativa alla ricerca di potenziali acquirenti.

Società che svolgono attività di produzione e vendita di energia elettrica da fonte rinnovabile

Il mercato relativo alla produzione e vendita di energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica non si configura come libero mercato in cui gli operatori godono di piena autonomia in quanto generalmente la vendita avviene da parte degli operatori a prezzi imposti sulla base di specifici contratti stipulati con il gestore dei servizi elettrici.

Per verificare la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione non si può prescindere dal funzionamento di tale mercato.

Pertanto, ai fine della disapplicazione deve essere valutata favorevolmente la richiesta presentata dalla società che dimostri che i ricavi conseguiti, ancorchè inferiori a quelli minimi presunti, sono stati determinati esclusivamente da fattori esogeni quali:

- l'aver stipulato una convenzione per la vendita di energia in regime di c.d. "Ritiro controllato": ciò implica infatti che, sia il prezzo di ritiro sul mercato dell'energia sia il contributo spettante per l'energia prodotta, non sono determinati a seguito di libera contrattazione tra le parti, ma stabiliti entrambi dall'Autorità per l'Energia Elettrica e il GAS (AEEG);
- la negativa influenza dei fattori climatici. Non vi è dubbio infatti che l'incidenza di tali fattori sulla quantità di energia annualmente prodotta è da collocare al di fuori della sfera di volontà dell'imprenditore.

Holding

Tenuto conto che l'operatività di una holding è subordinata alla circostanza che le società partecipate distribuiscano dividendi in misura sufficiente a far superare il test, nel valutare

l'istanza presentata da una holding, l'Ufficio esaminerà se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisce una situazione oggettiva ragionevole per ottenere la disapplicazione della normativa antielusiva.

La circolare n.5/E del 2007 fornisce un elenco esemplificativo di situazioni oggettive che consentono l'accoglimento dell'istanza da parte della holding:

- società partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire alla holding di superare il test di operatività;
- mancata distribuzione di dividendi da parte delle partecipate dovuta alla necessità di coprire con le riserve di utili esistenti le perdite conseguite;
- società partecipate che si trovano in fase di avvio dell'attività;
- società partecipate che operano in settori in crisi;
- società costituite quali *special purpose vehicle* (SPV), che dimostrano di dover necessariamente impiegare i proventi conseguiti dalla società target per il rimborso dei debiti contratti per l'acquisto della target stessa;

La circolare 25/E del 2007 precisa ulteriormente che:

- l'istanza presentata dalla holding può trovare accoglimento qualora la società partecipata, pur disponendo di utili e riserve di utili teoricamente sufficienti (in ipotesi di integrale distribuzione degli stessi) a consentire il superamento del test di operatività da parte della holding, non abbia proceduto alla relativa distribuzione in attuazione di un piano di autofinanziamento finalizzato al concreto rafforzamento dell'attività produttiva e sempreché sia dimostrato che l'utile sia stato effettivamente reinvestito.

In sostanza qualora l'istanza di disapplicazione venga presentata da una holding l'indagine verrà trasferita sull'operatività delle società partecipate. Pertanto nel presentare l'istanza di disapplicazione per una holding sarà cura dell'istante individuare le situazioni oggettive in capo alle singole partecipate.

Da sottolineare poi che, se ad una o più società partecipate è stata rigettata l'istanza di disapplicazione, non è possibile accogliere l'istanza presentata dalla holding (precisazione contenuta nella circolare n. 5/E del 2007).²

Società agricole

Si ritiene opportuno precisare in presenza di quali condizioni è prevista la **causa di disapplicazione automatica** della normativa antielusiva per le società operanti nel settore agricolo:

- 1) la società deve svolgere esclusivamente un'attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile o attività connesse;
- 2) debbono essere rispettate le condizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.99/2004;
- 3) nella denominazione sociale deve essere presente la dicitura "società agricola".

Tutte queste condizioni devono esistere congiuntamente³.

Il Direttore Regionale

Carlo Palumbo

² Resta inteso che le oggettive situazioni sopra elencate a titolo esemplificativo possono essere fatte valere, ai fini della disapplicazione della disciplina in commento, anche dalle società o enti non qualificabili come holding, qualora l'omessa distribuzione dei dividendi da parte della partecipata sia stata determinante ai fini del mancato superamento del test di operatività.

³ Si sottolinea che l'art. 36 comma 8 del D.L. 179/2012 ha stabilito che non costituisce distrazione dall'esercizio esclusivo dell'attività agricola la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati e di terreni purché i ricavi conseguiti da dette attività non superino il 10% di quelli complessivi.