

Risposta n. 68

Roma, 20 febbraio 2019

OGGETTO: Articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724
Disciplina delle società non operative

QUESITO

La società ALFA S.r.l. ha quale oggetto sociale *“l’acquisto, la costruzione ed il risanamento - mediante stipulazione di contratti di appalto - la conduzione, l’amministrazione, la vendita, la cessione in locazione e la cessione in affitto di immobili in generale, in particolare di fabbricati ad uso industriale e di terreni ad uso produttivo, sia in Italia che all’estero nonché l’esercizio di tutte le attività correlate a quelle anzidette (.)”* e si pone quale beneficiaria di un’operazione di doppia scissione parziale proporzionale, a seguito delle quali saranno alla stessa attribuiti i patrimoni immobiliari strumentali delle società “sorelle” per motivi di riorganizzazione aziendale.

La società istante, pertanto, quale beneficiaria dell’operazione, dalla data di effetto della stessa e del conseguente passaggio di proprietà dei beni immobili, concederà in (retro)locazione commerciale gli immobili a lei assegnati e oggetto della presente istanza, a valori di mercato, alle società scisse.

La società istante fa, inoltre, presente che la società controllante intende esercitare, con riferimento al primo periodo d’imposta post-scissione, l’opzione per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR,

congiuntamente con ciascuna delle società controllate ai sensi dell'articolo 120 del TUIR e residenti nel territorio dello Stato.

L'istante evidenzia, pertanto, che incrementi anche rilevanti del canone di affitto non comporterebbero risparmi di imposta a livello complessivo di gruppo.

Come da progetti di scissione, la società ALFA S.r.l. diverrà proprietaria, a far data dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nel competente registro delle imprese (e presumibilmente con l'ultimo istante del 31 dicembre 2018), dei seguenti rami immobiliari strumentali:

(...)

Tutti gli immobili, facenti parte dei suddetti due rami immobiliari, saranno assunti dalla beneficiaria ai medesimi valori civilistici e fiscali riconosciuti in capo alla scissa.

Gli importi delle locazioni di entrambi i rami immobiliari sono stati individuati all'interno del *range* dei valori OMI (secondo semestre 2017) e parametrati ai metri quadrati degli immobili in questione.

La società evidenzia inoltre che, in base agli accordi infragruppo, la bozza di entrambi i suddetti contratti di locazione prevede che il conduttore si dovrà assumere l'onere di sostenere tutte le spese di ordinaria e straordinaria manutenzione inerenti i fabbricati oggetto di locazione (cosiddetta formula "*triple net lease*"), nonché l'imposta municipale immobiliare e i premi di assicurazione, avendosene tenuto conto nel canone di locazione.

L'istante evidenzia, infine, che i suddetti canoni di locazione preventivati, seppur inferiori alle percentuali richieste dal test di operatività, risultano essere allineati a quelli desumibili dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare relativo al periodo "secondo semestre 2017". I canoni di locazione tengono, inoltre, conto delle specificità degli immobili, dell'attività specifica e del settore industriale di appartenenza della parte conduttrice.

La società, inoltre, rappresenta che gli immobili in corso di costruzione, iscritti in un'apposita sottovoce dell'attivo, così come quelli in fase di ristrutturazione e/o restauro, non suscettibili di produrre ricavi, sono automaticamente esclusi dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994.

Con la documentazione integrativa, pervenuta con prot. RU ..., l'Istante ha ulteriormente precisato che *"... si può prudenzialmente affermare che ... - ancorché in zona per unità più piccole aventi certe caratteristiche ben precise potrebbero essere realizzati anche canoni di locazione leggermente superiori - per le superfici in questione ..., per via della dimensione e della destinazione urbanistica, i valori OMI (minimi e massimi, previsti per ciascuna tipologia di immobile) rispecchiano gli effettivi valori di mercato correnti dei canoni di locazione"*.

Tutto ciò premesso, la società istante presenta interpello probatorio ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) della Legge n. 212 del 2000.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che:

- il periodo d'imposta della società istante coincide con l'anno solare;
- le situazioni oggettive che si intende far valere si riferiscono a partire dal periodo d'imposta 2019, ovvero dal periodo d'imposta in cui avrà effetto l'operazione di doppia scissione in commento e con essa il conseguente passaggio di proprietà dei beni immobili;

- l'applicazione della disciplina in materia di società di comodo comporta la sottoposizione a tassazione di un reddito minimo presunto e limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale;

- ai sensi del comma 4-*bis* dell'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994, al verificarsi di situazioni oggettive che hanno determinato l'impossibilità di conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi e il reddito nelle misure minime previste dalla normativa, la società interessata può preventivamente interpellare l'Amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *b*), della Legge n. 212 del 2000;

- la società istante non rientra in alcuna delle cause di esclusione automatica dalla disciplina in esame previste dall'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994, né nelle ipotesi di disapplicazione della stessa;

- gli immobili in corso di costruzione, iscritti in un'apposita sottovoce dell'attivo, così come quelli in fase di ristrutturazione e/o restauro, non suscettibili di produrre ricavi e proventi, sono automaticamente esclusi dall'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994;

- gli ultimi risultati disponibili, registrati nella banca dati delle quotazioni immobiliari (OMI) relativi all'anno 2017 - Semestre 2 per la fascia/zona di ubicazione degli immobili in questione, evidenziano valori di locazione Euro/mq/mese, relativamente allo stato di conservazione, inferiori all'ammontare di ricavi che l'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994 prevede per gli *asset* immobiliari, così come individuati dal comma 1 dell'articolo citato, in base ai valori storici lordi che verranno assegnati alla data di effetto dell'operazione di doppia scissione;

- sia le società conduttrici (le scisse) che la società locatrice (la beneficiaria) sono soggette all'attività di direzione e coordinamento da parte della società controllante;

- ... sulla base di quanto esposto e della documentazione allegata alla presente istanza e in sede di documentazione integrativa, l'Istante ritiene che i canoni di locazione preventivati, considerando anche che gli oneri relativi agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sono posti a carico del conduttore attraverso la formula contrattuale "*triple net*", rappresentino canoni equidi locazione a valore di mercato.

Pertanto, la stessa chiede la disapplicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994, per il periodo d'imposta 2019, con la conseguente determinazione della base imponibile ai fini IRES e IRAP secondo la normativa ordinaria, inclusa la disapplicazione dei limiti di utilizzo delle eccedenze di credito IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non ha per oggetto la classificazione degli immobili (in corso di costruzione e in fase di ristrutturazione e/o restauro), circostanza che viene assunta acriticamente in questa sede e su cui rimane ferma la potestà dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo sostanziale.

Si rammenta, inoltre, che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta perciò impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria in merito ai fatti e alle situazioni rappresentate dall'istante e per i fatti e le situazioni che non sono stati oggetto delle risposte ai citati interPELLI presentati dalle società (...).

L'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994, e successive modificazioni, prevede un regime di tassazione particolare per le cosiddette "società di comodo". Ai sensi del citato articolo, 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 del citato articolo 30. 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".

La disposizione normativa richiamata mette, quindi, a disposizione del contribuente la possibilità di presentare un'apposita istanza. In proposito, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 9/E del 2016, paragrafo 1.2, ha precisato che l'interpello "probatorio" di cui alla lettera sub b), 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 che, a causa di "oggettive situazioni" da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive, essa non potrà 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.

A seguito di un'operazione di doppia scissione parziale proporzionale, l'istante risulterà assegnataria del patrimonio immobiliare delle società (...), che la stessa concederà in locazione commerciale a queste ultime. Tuttavia, i canoni di locazione che la società istante intende praticare, pur essendo in linea con i valori risultanti dalla banca dati delle quotazioni immobiliari - 2° semestre 2017, non sono sufficienti al superamento del c.d. "test di operatività" di cui al citato articolo 30 della Legge n. 724 del 1994.

Con la circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, in riferimento alle società immobiliari (paragrafo n. 4.5), che:

- è consentito disapplicare la normativa sulle società non operative in presenza di particolari situazioni oggettive quali, ad esempio, la *"2. dimostrata impossibilità, per la società immobiliare, di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operatività" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinabili ai sensi dell'art. 9 del TUIR"*; e che:

- *"le oggettive situazioni sopra elencate potranno essere fatte valere, ai fini della disapplicazione della disciplina in commento, anche da società o enti non immobiliari, in relazione a determinati immobili dai medesimi posseduti"*.

Con circolare n. 25/E del 2007, paragrafo 8, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato che: *"Per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione si potrà fare riferimento ai valori (espressi in euro per mq al mese) riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare ..."*.

A tal proposito, l'istante ha prodotto e allegato la tabella delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare relativa al secondo semestre dell'anno 2017, da cui emerge la congruità dei canoni di locazione che la stessa intende applicare.

Ciò premesso, qualora le quotazioni OMI relative agli anni 2018 e 2019 (ancora non pubblicate) non si discostino da quelle riportate nella presente istanza, 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, sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, 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)