

## Edizione di giovedì 23 novembre 2017

### ACCERTAMENTO

**Rilevanza delle dichiarazioni rese da soggetti terzi e onere della prova**  
di Marco Bargagli

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**La prova idonea a dimostrare la provenienza degli utili esteri**  
di Alessandro Bonuzzi

### IVA

**Esclusa l'esenzione per i corsi di formazione organizzati da enti pubblici**  
di Marco Peirolo

### CONTENZIOSO

**Non è valida la notifica a mezzo corriere**  
di Luigi Ferrajoli

### ACCERTAMENTO

**Società di comodo: la disciplina delle perdite sistemiche**  
di Dottryna

## ACCERTAMENTO

---

### **Rilevanza delle dichiarazioni rese da soggetti terzi e onere della prova**

di Marco Bargagli

Nell'ambito di un **ordinario controllo**, possono essere attivati specifici controlli di **coerenza esterna**, al fine di acquisire una serie di **dati e notizie** presso i clienti e fornitori del **contribuente sottoposto a verifica fiscale**.

Il **riscontro di coerenza esterna** (Cfr. [circolare 1/2008](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 1, pagina n. 175) consiste nel **confronto fra le risultanze dell'impianto contabile del soggetto ispezionato** con **ogni genere di dato e risultanza** (materiale, fattuale, documentale e/o contabile), acquisita all'ispezione **esternamente all'attività economica** risultante, ad esempio:

- dall'interrogazione delle varie banche dati disponibili, ovvero presso **Enti o Uffici pubblici o pubblici ufficiali**, oppure, ancora, per effetto di **attività di verificazione** o rilevazione svolte in **contesti esterni**;
- dai “**controlli incrociati**” svolti nei confronti di altri soggetti che hanno intrattenuto **rapporti di interesse fiscale con il soggetto ispezionato**, ai quali potranno essere formulate **specifiche richieste** nell'ambito dei poteri attribuiti agli **uffici finanziari**.

Infatti, come espressamente previsto dal citato documento di prassi, le **informazioni acquisite** anche da **soggetti terzi** rivestono **fondamentale importanza**, tenuto conto che la **ricostruzione della effettiva e reale posizione fiscale del contribuente interessato**, dal punto di vista **sostanziale**, non può prescindere dalla **ricerca anche di elementi di conferma “esterni”** rispetto a quanto **rilevato nell'ambito della realtà economica esaminata**.

Sul tema della **utilizzabilità dei dati e notizie** acquisite presso soggetti terzi, è recentemente intervenuta la **suprema Corte di Cassazione**, sezione tributaria, con l'[ordinanza n. 25291](#) pubblicata in data **25 ottobre 2017**.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ha **proposto ricorso** avverso la sentenza emessa dalla **Commissione Tributaria Regionale della Campania**, con la quale il giudice di secondo grado aveva accolto l'appello proposto dal contribuente. La controversia in rassegna scaturiva in seguito ad una **verifica fiscale eseguita** dalla Guardia di Finanza, nel corso della quale era stata constatata l'annotazione in contabilità di fatture per **operazioni oggettivamente inesistenti**.

In particolare, il giudice del gravame riteneva **illegitime le riprese a tassazione** contenute

nell'atto di accertamento, sulla base del fatto che le **dichiarazioni rese da terzi** nei confronti dei **militari verbalizzanti, non riscontrate da ulteriori controlli**, in ordine all'esistenza delle **giacenze di magazzino** ed alle **operazioni di trasporto della merce acquistata dalle ditte fornitrice**, mostravano **"elementi di equivocità"** non potendo assurgere a **presunzioni aventi valore probatorio**.

Di contro, gli ermellini **hanno accolto il ricorso** presentato dall'Agenzia delle Entrate, rilevando che le **dichiarazioni rese da parte di soggetti terzi** risultano pienamente **utilizzabili nel processo tributario**, come **indizi** posti alla base della **pretesa erariale**.

Nello specifico, i supremi giudici hanno affermato i seguenti **principi di diritto**:

- le **dichiarazioni rese da terzi** nel corso della **procedura di accertamento** sono **utilizzabili nel contenzioso tributario**, pur caratterizzato dal **divieto di prova testimoniale**, quali **indizi a supporto della pretesa dell'ufficio** e la presunzione che ne deriva **ha valore autonomo di prova della pretesa fiscale**, senza **necessità di riscontri documentali** *"se fondata, con criterio probabilistico e non di assoluta necessità su indizi che, valutati singolarmente e nel complesso delle acquisizioni processuali siano ritenuti dal giudice di merito gravi, precisi e concordanti, con giudizio non suscettibile di riesame in sede di legittimità se congruamente motivato"*;
- tale **presunzione legale** sposta sul contribuente **l'onere di fornire idonea prova contraria**.

Quindi, il **giudice di merito** può liberamente trarre il suo **convincimento** anche dall'**apprezzamento discrezionale degli elementi indiziari considerati** mentre, nel caso oggetto della sentenza, la Commissione Tributaria Regionale non **ha esplicitato l'iter logico** seguito individuando compiutamente **le ragioni per le quali va esclusa l'inferenza probabilistica di una serie di elementi indiziari**, specificatamente evidenziati nel **processo verbale di constatazione** redatto dalla **Guardia di Finanza**.

In definitiva **spetta al giudice di merito** esaminare e giudicare, in presenza di un **quadro indiziario** caratterizzato dai **requisiti di gravità, precisione concordanza**, se il contribuente abbia **fornito prove sufficienti** idonee a superare la **presunzione legale relativa** scaturita da tali indizi, tenendo presente che l'onere di provare **l'inesistenza del fatto costitutivo della pretesa fiscale** (*rectius la natura fittizia* delle operazioni commerciali) grava, per effetto della citata presunzione, sul medesimo **contribuente**.

Seminario di specializzazione

## ILLECITI FINANZIARI CORRELATI ALL'EVASIONE FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***La prova idonea a dimostrare la provenienza degli utili esteri***

di Alessandro Bonuzzi

Con la [risoluzione 144/E](#) di ieri l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulla **documentazione probatoria idonea** a dimostrare la provenienza degli utili di **fonte estera** percepiti dal socio-società italiano per il tramite di società intermedie non residenti.

È noto che i dividendi *black list* percepiti da un soggetto Ires scontano un regime di imposizione specifico. In particolare, il [comma 3 dell'articolo 89 del Tuir](#) stabilisce che gli utili provenienti da **Stati o territori a regime fiscale privilegiato** concorrono **interamente** a formare il reddito del percettore, in deroga al regime di esclusione in misura del 95% del loro ammontare.

Laddove tali utili *black list* siano **indirettamente distribuiti** per il tramite di un soggetto *white list* che non detiene o svolge attività esclusivamente in Paesi a fiscalità privilegiata, si pone il problema di **individuare la fonte** dei dividendi erogati.

Ebbene, nel caso analizzato dalla risoluzione in commento:

- la **società istante Alfa** detiene il 100% del capitale della **società olandese Beta**;
- Beta, a sua volta, controlla interamente la **società Gamma**, anch'essa residente in **Olanda**;
- Gamma ha prodotto fino al 2009 utili, oltre che in Olanda, anche in **Svizzera**, per il tramite di una **branch** ivi situata. Nel 2009 Gamma ha ceduto la *branch*; pertanto, in seguito ha prodotto utili esclusivamente in Olanda, dove sono stati integralmente tassati.

Nelle **annualità 2008/2013**, Gamma ha distribuito i propri utili a Beta, la quale ne ha riversato una parte ad Alfa. Tali utili sono stati **esclusi** da imposizione in Italia in misura del 95% del loro ammontare, secondo le regole ordinarie.

In sede di verifica, l'Agenzia delle Entrate ha **parzialmente disconosciuto** tale trattamento fiscale considerando gli utili percepiti dall'istante provenienti da uno Stato *black list* (Svizzera).

Le contestazioni sono state **chiuse** in adesione e, per ogni annualità oggetto di rilievo, Alfa e l'Agenzia hanno individuato, sulla base di **criteri condivisi**, la quota di **dividendi black list**, riconducibile alla *branch* svizzera di Gamma, da assoggettare a tassazione integrale, e la quota di **dividendi white list**, imponibile in misura del 5%. In altri termini, le riserve detenute da Gamma al 31 dicembre 2013 sono state **differenziate** in riserve *white list* e riserve *black list*.

A tali riserve si sono poi **aggiunti** gli utili interamente *white list* realizzati nel 2014 e nel 2015.

Nel corso del 2016, Gamma ha deliberato la **distribuzione** a Beta di un **dividendo, specificando** che dovesse essere **composto interamente da utili *white list***. Successivamente, Beta ha deliberato la distribuzione dello stesso dividendo ad Alfa.

Quest'ultima ha chiesto al Fisco di conoscere il **trattamento fiscale** applicabile al dividendo, atteso il rischio di subire altre contestazioni dovute al fatto che le riserve pregresse di Gamma risultano formate anche da utili *black list*.

In risposta alla richiesta di Alfa, l'Agenzia afferma che per individuare il regime fiscale del dividendo in questione occorre **ricostruire analiticamente** gli utili erogati allo scopo di verificarne la provenienza. A tal fine va dimostrata:

- sia la **formazione** della **provvista patrimoniale** da cui i dividendi vengono attinti;
- sia la **consumazione** della stessa in occasione della distribuzione.

Relativamente al primo aspetto, rileva la **composizione** delle riserve pregresse di Gamma così come determinata sulla base dei **criteri** concordati tra Alfa e l'Amministrazione finanziaria in sede della verifica fiscale. Ciò al fine di dimostrare sia la **provenienza** degli utili che l'entità degli stessi.

Per quanto riguarda invece la dimostrazione di quali riserve siano state utilizzate per la distribuzione, viene precisato che le **delibere adottate** da Beta e da Gamma, dalle quali risulta che le somme distribuite sono afferenti a utili *white list*, rappresentano un **documento di prova idoneo**.

OneDay Master

## LA TASSAZIONE DEI “CAPITAL GAINS” ESTERI

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### ***Esclusa l'esenzione per i corsi di formazione organizzati da enti pubblici***

di Marco Peirolo

Una questione sovente dubbia è quella dell'applicabilità del regime di esenzione da IVA per le docenze svolte da liberi professionisti nell'ambito dei corsi di formazione, aggiornamento e riqualificazione del personale degli **enti pubblici che organizzano i predetti corsi**.

L'aspetto da chiarire è se le prestazioni rese dai docenti rientrino nella previsione dell'[\*\*articolo 14, comma 10, della L. 537/1993\*\*](#), che allo specifico fine di limitare l'insorgenza degli oneri fiscali a carico degli enti pubblici che investono risorse nella formazione del personale dipendente stabilisce che *“i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

A sua volta, è noto che l'[\*\*articoli 10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, al n. 20\*\*](#), prevede che sono esenti da IVA *“le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS (...)”*. Tale disposizione rappresenta il recepimento dell'[\*\*articoli 132, par. 1\), della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#), già [\*\*articoli 13\*\*](#), parte A, par. 1, della VI Direttiva, che alla lett. i) individua tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'IVA *“l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili”*.

Nel caso esposto, esclusa la possibilità di ricondurre le docenze rese dai liberi professionisti nell'ambito dell'[\*\*articoli 10, comma 1, n. 20\), del D.P.R. 633/1972\*\*](#) per **carenza del requisito soggettivo** previsto dalla norma, che infatti fa riferimento alle prestazioni rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche Amministrazioni e da ONLUS, si tratta di stabilire se l'esenzione sia ammessa in base al citato [\*\*articolo 14, comma 10, della L. 537/1993\*\*](#).

Dall'analisi delle interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria **deve escludersi che le prestazioni in esame rientrino nell'ambito applicativo dell'esenzione**.

L'Agenzia delle Entrate, con la [\*\*circolare 22/2008\*\*](#) (§ 6), ha precisato che, *“nel caso in cui l'ente*

**pubblico si avvale di un soggetto terzo per l'esecuzione di corsi** destinati alla formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del proprio personale dipendente, le somme corrisposte dal medesimo ente pubblico all'organizzatore del corso **beneficiano dell'esenzione dall'IVA**, ai sensi dall'articolo 14, comma 10 della legge 24 dicembre 1993, n. 537".

In pratica, ed a *contrariis*, l'esenzione non è applicabile se il corso di formazione, aggiornamento e riqualificazione del personale è organizzato dallo stesso ente pubblico.

Questa conclusione, che vale anche per le docenze, è avallata da ulteriori documenti di prassi.

Con la [\*\*risoluzione 84/2003\*\*](#), l'Agenzia delle Entrate, dopo avere confermato che l'esenzione in esame "si applica nei soli casi in cui gli enti pubblici stipulino convenzioni con terzi per l'esecuzione di corsi formativi, e non anche nell'ipotesi di corsi organizzati e gestiti in via autonoma dall'ente medesimo", ha specificato che "il comma 10 dell'articoli 14 citato fa esplicito riferimento ai «versamenti eseguiti ... per l'esecuzione dei corsi di formazione», con la conseguenza che "la prestazione agevolata consiste nell'effettuazione del corso formativo". Dopodiché, l'Agenzia ha aggiunto che nell'ipotesi in cui "gli enti pubblici procedano alla **gestione diretta dei corsi di formazione**, i versamenti eseguiti dagli stessi per l'acquisizione di beni e servizi – quali i versamenti per la fornitura di energia elettrica, gas, acqua, telefono, per la locazione degli immobili, **nonché per le docenze – non costituiscono il corrispettivo per l'«esecuzione» di un corso formativo**".

Alle medesime conclusioni era già giunta la [\*\*R.M. 164/E/2000\*\*](#), con la quale è stato rappresentato che il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, nell'organizzare corsi di formazione per il proprio personale, sostiene spese varie per il **pagamento dei compensi per i docenti**, per l'acquisto di libri di testo e materiale didattico, nonché per la locazione di aule destinate alla realizzazione degli stessi.

In merito alla richiesta di chiarimenti sul trattamento IVA della locazione delle aule adibite allo svolgimento dei predetti corsi, l'Amministrazione istante ha ritenuto che il corrispettivo dovuto al soggetto locatore possa rientrare nel regime di esenzione dall'IVA previsto dall'[\*\*articolo 14, comma 10, della L. 537/1993\*\*](#), in base alla considerazione che la **locazione** degli immobili costituisce un'operazione finalizzata allo **svolgimento** dell'attività di formazione effettuata dalla stessa Amministrazione.

Nella risposta, l'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, rilevato che "la scrivente ha già avuto modo di chiarire, in particolare con la circolare n. 81 del 6 dicembre 1990 della soppressa Direzione Generale delle Tasse e II. II. sugli Affari, che il regime di esenzione (precedentemente di esclusione dall'IVA ex articoli 8, comma 34, della legge 11 marzo 1988, n. 67) si rende applicabile **unicamente ai corrispettivi pagati dagli enti pubblici nell'ambito del rapporto contrattuale posto in essere con i soggetti che eseguono i corsi di formazione**. Non si applica, invece, ai versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'acquisizione di beni e di servizi nei casi in cui gli enti stessi eseguano direttamente i corsi in rassegna.

Pertanto le somme corrisposte dal Ministero del Lavoro per la locazione degli immobili da adibire

*ad aule per la realizzazione dei corsi di formazione non sono riconducibili nella previsione oggettiva della disposizione in argomento”.*



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## CONTENZIOSO

---

### ***Non è valida la notifica a mezzo corriere***

di Luigi Ferrajoli

L'[articolo 4 D.Lgs. 261/1999](#) prevedeva espressamente che le notifiche di atti giudiziari dovessero essere eseguite, per essere valide, esclusivamente da Poste Italiane, considerato unico *“fornitore del servizio universale”*. Conseguentemente, tutte le notifiche effettuate tramite raccomandate provenienti da soggetti diversi dalle Poste Italiane erano da considerarsi inesistenti.

Sennonché l'[articolo 1, comma 57 e 58, della L. 124/2017](#), abrogando l'[articolo 4](#) del decreto summenzionato, ha introdotto la possibilità di rilasciare nuove licenze anche a soggetti diversi dalle Poste Italiane per le notifiche di atti giudiziari ai sensi della L. 890/1982 nonché per le notifiche di atti giudiziari per violazione del Codice della Strada.

Tale normativa trova applicazione dal 10 settembre 2017 e senza effetto retroattivo.

Ne consegue che la **notifica con raccomandata eseguita utilizzando il servizio di poste private sarà considerata** valida esclusivamente se eseguita in un tempo **successivo** alla data del 10 settembre 2017 e **previo ottenimento di licenza da parte del soggetto privato**; in difetto di ciò la notifica dovrà considerarsi inesistente.

Ciò è stato confermato dall'[ordinanza n. 23887 depositata in data 11 ottobre 2017](#) dalla Sesta Sezione della Corte di Cassazione.

In particolare, nel caso in esame, il **contribuente aveva proposto ricorso avanti la CTP avverso l'avviso di accertamento** emesso dall'Ufficio sulla base di tributi erariali relativi all'anno d'imposta 2006.

La CTR, confermando la sentenza emessa dal giudice di primo grado, **riteneva inammissibile il ricorso proposto dal contribuente in quanto notificato a mezzo posta privata**.

Il contribuente decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, rilevando come motivo di **impugnazione la violazione e la falsa applicazione della normativa in materia di liberalizzazione del mercato interno dei servizi postali, ossia il D.Lgs. 261/1999**.

Nello specifico il ricorrente rilevava che la CTR nella propria decisione **aveva ritenuto inammissibile il ricorso introduttivo** per essere stato notificato tramite il servizio di posta gestito da un licenziatario privato.

La Corte di Cassazione, con la richiamata [ordinanza n. 23887/2017](#), esaminando il motivo di impugnazione, **ha ritenuto inammissibile il ricorso proposto dal contribuente**.

In particolare, la Suprema Corte, riprendendo i principi già enunciati in precedenti pronunce, ha precisato che **“il D.Lgs. 261/1999, articolo 4, comma 1, lett. a), emanato in attuazione della direttiva 97/67/CE, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce pur sempre che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale, (cioè a Poste Italiane S.p.A.) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta e comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 890/1982 e successive modificazioni”** ([Cass. Civ. 27021/2014](#)).

Tra questi devono pertanto essere considerate ricomprese le notificazioni a mezzo posta degli atti tributari sostanziali e processuali.

A tale proposito, anche le Sezioni Unite, con una recentissima pronuncia, hanno confermato tale orientamento, precisando che **“le notificazioni degli atti introduttivi dei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie possono essere fatte anche a mezzo del servizio postale raccomandato con avviso di ricevimento. Il servizio postale in parola è quello c.d. “universale”, fornito in via esclusiva da Poste Italiane”** ([Cass. Civ. 13452 – 13453/2017](#)).

Ne consegue che la **notifica del ricorso tramite il servizio privato debba essere considerata inesistente e, pertanto, non suscettibile di sanatoria**.

In tale contesto si segnala che **l'[articolo 1, comma 57, lett. b\) L. 124/2017](#) ha previsto l'abrogazione a far data dal 10 settembre 2017 dell'attribuzione esclusiva di Poste Italiane per i servizi inerenti le notificazioni degli atti giudiziari.**

In ogni caso, la Suprema Corte ha precisato che fino a quando non saranno rilasciate **le nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi** già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporvi da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM), **ai sensi della succitata norma dovrà trovare ancora conferma l'orientamento sinora espresso in materia dalla giurisprudenza di questa Corte**.

Ne consegue che **si debbano considerare inesistenti tutte le notifiche di atti tributari, sostanziali e processuali, eseguite con il servizio privato**, senza aver preventivamente ottenuto il rilascio di una “licenza individuale”.

Per tali ragioni, la Corte ha rigettato il ricorso e ha condannato il ricorrente al pagamento in favore dell'Ente impositore delle spese di lite.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## ACCERTAMENTO

### ***Società di comodo: la disciplina delle perdite sistemiche***

di Dottryna



**Le società di comodo di cui all'articolo 30 della L. 724/1994, si possono idealmente ripartire in due categorie: le società non operative, ossia le società che non superano il test di operatività, e le società in perdita sistematica.**

Al fine di approfondire gli aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione "Accertamento", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la disciplina delle perdite sistemiche.

L'[articolo 2, commi da 36-decies](#) a [36-duodecies](#), del [D.L. 138/2011](#), convertito con modificazioni nella L. 148/2011, ha introdotto una **nuova condizione di applicazione della disciplina sulle società di comodo** ([circolare AdE del 3/E/2013, par. 5](#)) prevista all'[articolo 30, comma 1, della L. 724/1994](#).

L'originaria previsione è stata modificata dall'[articolo 18, comma 1, del D.Lgs. 175/2014](#) con la quale (a partire **dal 2014**) è stato aumentato il c.d. «**periodo di osservazione**» utile ai fini dell'applicazione della disciplina da **tre a cinque periodi d'imposta**.

Il **comma 36-decies** in particolare prevede che i soggetti di cui all'[articolo 30, comma 1, della L. 724/1994](#) (ovvero, società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) nei cui confronti **non si realizzino** i presupposti previsti dal medesimo comma 1 (ossia, nei confronti di quei soggetti che **conseguono ricavi superiori ai c.d. ricavi minimi**) e che presentano:

- **dichiarazioni in perdita fiscale** per **tre** o, dall'esercizio in corso nel 2014, **cinque periodi d'imposta consecutivi**;

ovvero

- **indifferentemente e consecutivamente**, dichiarazioni in **perdita** per **due** o **quattro**

**periodi d'imposta e una dichiarazione con un reddito inferiore** al reddito minimo determinato ai sensi dell'[articolo 30, comma 2, della L. 724/1994](#) (si veda [il comma 36-undecies](#));

siano considerati di comodo ai fini e per gli effetti del citato **articolo 30, a decorrere dal successivo quarto/sesto** periodo d'imposta.

La **circolare AdE 1/E/2013, par. 7.4** ha chiarito come, ai fini della verifica della esistenza di una **perdita fiscale nel periodo di osservazione**, sia irrilevante **l'adeguamento al reddito minimo** per effetto dell'applicazione delle disposizioni sugli enti non operativi, giacché il soggetto interessato deve fare **riferimento al reddito imponibile complessivo analiticamente determinato**.

La **circolare AdE 8/E/2013, par. 1.8**, ha peraltro precisato che nel caso in cui, per effetto del riconoscimento della deduzione Irap afferente alle spese per il personale, il contribuente **conseguo un reddito inferiore a quello minimo presunto previsto dalla disciplina delle società non operative o una perdita**, tale circostanza rileverà ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alle società in perdita sistematica.

Con la **circolare 1/E/2013, par. 7.3**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che dato il rinvio del legislatore alla locuzione **“reddito dichiarato”**, si deve intendere che questo si riferisca al **reddito ai fini Ires del periodo d'imposta come risultante dalla relativa dichiarazione**, cioè, al reddito complessivo al lordo dell'utilizzo delle eventuali perdite dei precedenti esercizi.

Nei confronti di tali soggetti troveranno pertanto applicazione – **per il periodo d'imposta successivo al periodo di osservazione** (quarto/sesto) – le disposizioni ([articolo 30, L. 724/1994](#)) in materia di:

- **reddito minimo presunto ai fini delle imposte dirette** ([comma 2](#));
- **valore minimo della produzione** ai fini Irap ([comma 5](#));
- limitazioni al riporto del credito Iva ([comma 4](#) – si veda in proposito la [circolare AdE 1/E/2013, par. 7.2](#)).

A differenza della disciplina sulle società non operative (per la quale assume rilevanza il **mancato raggiungimento** del ricavo c.d. minimo), la disciplina sulle società in perdita sistematica è caratterizzata dal fatto che il **presupposto di applicazione** risiede nel **conseguimento di risultati fiscali in perdita per almeno (tre) cinque periodi d'imposta consecutivi** (c.d. «*periodo di osservazione*»).

Gli «*effetti*» della disciplina in parola si realizzano sul periodo d'imposta **immediatamente successivo** a quello di osservazione ossia, a seconda della norma applicabile, il **quarto** o il **sesto** periodo d'imposta.

Al pari di quanto previsto per le società **non operative**, le circostanze indicate nell'**articolo 30**,

**comma 1, L. 724/1994** consentono la non applicazione *de iure* della disciplina sulle società in perdita sistematica nel periodo di imposta di applicazione della stessa, **senza la necessità di richiederne la specifica disapplicazione**.

Di conseguenza, la disciplina in esame non trova applicazione nel caso in cui si verifichi, **nell'anno di potenziale applicazione della disciplina in esame** (ossia, nel quarto/sesto anno), una delle **cause di esclusione** indicate nell'[\*\*articolo 30, comma 1, lettera c\), numeri da 1 a 6-sexies\*\*](#), della L. 724/1994 (per l'operatività delle c.d. «**cause di esclusione**», si rinvia alla [\*\*circolare AdE 23/E/2012, par. 1.1\*\*](#)).

Qualora **non ricorra una causa di esclusione**, il soggetto interessato (fatte salve eventuali **cause di disapplicazione automatica** delle quali si dirà *infra* nel par. 4) potrà presentare istanza di **interpello probatorio** per la disapplicazione della disciplina in esame ([\*\*circolare AdE 36/E/2013\*\*](#), ai sensi dell'[\*\*articolo 11, comma 1, lettera b\), della L. 212/2000 \(circolare AdE 23/E/2012, par. 2\*\*](#)).



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)