

Cause di disapplicazione parziali facoltative per le società non operative

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Le cause di **disapplicazione parziale delle società non operative**, previste nel provvedimento direttoriale n. 23681/2008, sono facoltative e **possono non essere utilizzate qualora non convenienti** per il **test di operatività delle società di comodo**. Anche per il periodo d'imposta 2023 si pone la questione del superamento del **test di operatività** di cui al comma 1, dell'[articolo 30, L. 724/1994](#), soprattutto per quelle **società "statiche"** (immobiliari di gestione e *holding*) che hanno **volumi di ricavi effettivi dipendenti da alcuni asset** presenti nell'attivo del bilancio. Le cause che consentono di evitare il test di operatività sono di due tipi:

- le **cause di esclusione**, previste nello stesso [articolo 30, L. 724/1994](#);
- le **cause di disapplicazione**, introdotte con il provvedimento direttoriale n. 23681/2008.

In entrambi i casi, ossia al ricorrere di una delle cause di esclusione o di disapplicazione, la società può **evitare di compilare i righi del modello Redditi dedicati al test di operatività**, indicando la causa di esclusione o disapplicazione nell'apposito rigo (ad esempio RS116 del modello Redditi SC).

Tuttavia, mentre le cause di esclusione previste nell'[articolo 30, L. 724/1994](#), sono "totali", non tutte quelle previste nel citato Provvedimento n. 23681/2008 hanno lo stesso effetto, in quanto **alcune di esse sono "parziali"**, vale a dire consentono di escludere dal test di operatività alcuni beni presenti nell'attivo del bilancio. In particolare, si segnalano **due ipotesi interessanti**:

- per le **società immobiliari** che locano immobili ad enti pubblici o con canone vincolato ex L. 431/1998, è **possibile escludere tali beni dal test di operatività**;
- per le **società "holding"** che detengono partecipazioni immobilizzate in altre società, è possibile **non tener conto nel test di operatività del valore delle partecipazioni detenute in società non di comodo**, ovvero in società escluse dalla disciplina.

L'esclusione dal test di operatività dei citati beni consente alla **società di uscire dalla disciplina**

delle società di comodo in tutti quei casi in cui i beni in questione **non abbiano prodotto ricavi nel periodo d'imposta** (si pensi alla mancata distribuzione dei dividendi alla holding), ovvero abbiano **realizzato ricavi "calmierati" e non variabili** (come nel caso di immobili locati ad enti pubblici).

Tuttavia, come precisato nello stesso Provvedimento direttoriale n. 23681/2008, a fronte dell'esclusione dal test di operatività del valore dei predetti beni, il contribuente **non può tener conto degli eventuali ricavi iscritti nel conto economico** derivanti dagli stessi asset nell'eseguire il **confronto tra ricavi minimi presunti e ricavi effettivi**. Ciò sta a significare che **non sempre la causa di esclusione parziale comporta dei vantaggi** a favore della società.

Può, infatti, accadere che in un esercizio le società partecipate (non di comodo) abbiano **distribuito dei dividendi** alla società capogruppo in misura sufficiente **per superare la percentuale del 2% del valore delle partecipazioni** (potenzialmente escluse dal test), e che **l'importo ricevuto sia anche sufficiente a coprire i ricavi minimi presunti** relativi agli altri beni dell'attivo (ad esempio quando l'importo dei dividendi erogati è significativo).

In tale ipotesi pare, quindi, **preferibile rinunciare alla causa di disapplicazione parziale** contenuta nel Provvedimento direttoriale ed **eseguire il test di operatività** nei modi ordinari, ossia **non escludendo alcun bene** dell'attivo, né i ricavi correlati iscritti nel conto economico. La conferma che si tratti di cause disapplicative facoltative si ricava dalla lettura del Provvedimento stesso, nella parte in cui prevede che **i soggetti "possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo"**, con la conseguenza che **non sussiste alcun obbligo in tal senso**.