

Risposta n. 97/2024

OGGETTO: società non operative – art. 30 della legge n. 724 del 1994 – contratto di rent to buy – canone di locazione – condizioni per la disapplicazione – assenza

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello c.d. probatorio ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (nella formulazione anteriore alle modifiche operate dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219), al fine di ottenere la disapplicazione della disciplina delle società c.d. non operative di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, per il periodo d'imposta 2022.

L'Istante riferisce che la propria attività economica consiste nella cessione in locazione degli immobili di proprietà. In particolare, l'Istante afferma di essere

proprietario di [...] locali ([...] unità immobiliare cat. catastale C1 e [...] unità cat. catastale C2) ubicati presso il centro commerciale [...].

L'Istante rappresenta che, per il periodo 2009-2013, questi locali sono stati concessi in locazione per un canone annuo di euro xxx. A partire dal 2013, a causa delle difficoltà economiche dell'affittuario, il canone è stato ridefinito per una somma pari ad euro yyy. Il xx dicembre 2019 l'affittuario ha riconsegnato i locali, esercitando dunque la facoltà di recesso, e privando, di fatto, l'Istante dell'unica fonte di ricavo.

L'emergenza pandemica, riferisce inoltre l'Istante, ha considerevolmente ostacolato l'individuazione di nuovi affittuari o acquirenti.

L'Istante evidenzia che, nel novembre 2021, ha sottoscritto un contratto di concessione del godimento con diritto di acquisto ai sensi dell'articolo 23 della legge 11 novembre 2014, n. 164, con BETA, concordando un corrispettivo mensile per la concessione in godimento dei predetti beni per euro zzz.

Ciò posto, l'Istante afferma di rientrare, per il periodo d'imposta 2022, nell'ambito di applicazione della disciplina delle società c.d. non operative di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, a causa del mancato superamento del c.d. test di operatività di cui al comma 1 del medesimo articolo.

Pertanto, l'Istante chiede la disapplicazione della disciplina sulle società c.d. non operative per il periodo d'imposta 2022 ai sensi del comma 4-*bis* del citato articolo 30.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che sussistano oggettive situazioni che consentano la disapplicazione della disciplina delle società c.d. non operativa di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, per il periodo d'imposta 2022.

In particolare, l'Istante afferma di aver affrontato congiunture economiche sfavorevoli a causa della crisi pandemica da COVID-19 nei pregressi periodi di imposta, e che tali congiunture hanno condotto alla sottoscrizione di un contratto di concessione del godimento con diritto di acquisto, ai sensi dell'articolo 23 della legge 11 novembre 2014 n. 164, con una società terza.

In particolare, l'Istante afferma che quest'ultima società (BETA), pur avendo dimostrato interesse per l'acquisto degli immobili, a causa del perdurare della crisi economica al fine di rimanere in una ottica di prudenza, ha preferito ricorrere alla formula "*rent to buy*", anziché stipulare direttamente un contratto di acquisto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che il comma 4-*bis* dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 dispone che "*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 circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 ha definito gli elementi necessari dell'istanza in esame:

i) descrizione della fattispecie concreta;

ii) indicazione delle oggettive situazioni che hanno impedito alla società di superare il test di operatività di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 o di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo;

iii) atti e documenti necessari alla corretta individuazione e qualificazione della fattispecie.

Ciò posto, l'istanza in esame è la terza presentata dalla Società; in relazione alle prime due, relative ai periodi di imposta 2020 e 2021, l'Istante ha ottenuto la disapplicazione della disciplina delle società c.d. non operative di cui all'articolo 30 della legge 724 del 1994 in conseguenza dell'avvenuta cessazione del precedente contratto di locazione degli immobili (ancorché concluso con un soggetto avente la medesima compagine sociale dell'Istante) e delle lamentate difficoltà di trovare un nuovo conduttore a seguito delle misure restrittive adottate dalle autorità di Governo a tutela della salute pubblica in conseguenza della pandemia legata al coronavirus SARS-CoV-2 [...].

Tanto premesso, in relazione al periodo di imposta in esame (2022), si rileva quanto segue.

L'Istante riferisce di aver sottoscritto in data [...] 2021 un contratto di concessione del godimento con diritto di acquisto ai sensi dell'articolo 23 della Legge 11 novembre 2014 n. 164, in favore della BETA. Da quanto emerge dal predetto contratto, lo stesso prevede la concessione in godimento per la durata di due anni a fronte del pagamento di un canone mensile di complessivi euro zzz+jjj, di cui euro zzz da

imputare alla concessione del godimento dei locali e i restanti euro jjj a titolo di caparra penitenziale. Inoltre, lo stesso contratto prevede il diritto, per la parte conduttrice, di acquistare i predetti immobili entro due anni dalla conclusione del contratto e che, in caso di acquisto, dal prezzo di cessione "*dovranno essere sottratti i canoni già versati nella misura del 99% (novantanove per cento) in esecuzione della concessione del godimento alla data di stipula*". Sempre lo stesso contratto stabilisce che "[n]el caso in cui la parte conduttrice non eserciti, nei termini sopra convenuti, il diritto all'acquisto, ovvero eserciti il recesso il presente atto cesserà di produrre ogni effetto alla scadenza del termine sopra convenuto, con la conseguenza che, a tale data: [...] - la "parte concedente" ai sensi dell'art. 23, c. 1-bis, D.L. 133/2014 tratterà a titolo di caparre penitenziale l'intera componente dei canoni da imputarsi al prezzo della compravendita, fermo restando il suo diritto a trattenere, in via definitiva, l'intera componente dei canoni imputata alla concessione del godimento sempre a titolo di caparra penitenziale".

Ciò posto, deve essere evidenziato che con la circolare n. 4/E del 19 febbraio 2015, concernente il regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette, ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili di cui all'articolo 23 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito con la legge 11 novembre 2014, n. 164, è stato chiarito che "[...] i contratti di godimento di immobili in funzione della successiva alienazione, disciplinati dall'articolo 23 in commento, sono caratterizzati dai seguenti elementi:

- immediata concessione in godimento di un immobile verso il pagamento di canoni;
- diritto del conduttore di acquistare successivamente il bene;

- *imputazione di una quota dei canoni, nella misura indicata nel contratto, al corrispettivo del trasferimento*".

Relativamente agli aspetti fiscali della concessione in godimento, la citata circolare n. 4/E ha affermato che "[...] *considerato che il contratto in esame comporta l'immediata concessione del godimento dello stesso a fronte del pagamento dei canoni, si ritiene che detto godimento deve essere assimilato, ai fini fiscali, alla locazione dell'immobile e, pertanto, per la quota di canone imputata al godimento dell'immobile trovano applicazione le disposizioni previste, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette, per i contratti di locazione*".

In relazione all'applicazione della disciplina delle società c.d. non operative nel caso di locazione di immobili, la circolare n. 44/E del 9 luglio 2007 ha affermato che, in caso di canone di locazione inferiore al prezzo di mercato, *"l'istanza può essere accolta nel presupposto che la determinazione del canone pattuito non è riconducibile alla volontà del contribuente"*.

Nel caso di specie, dagli allegati all'istanza emerge che il canone pattuito a titolo di concessione del godimento dei beni risulta essere (euro zzz al mese) *ictu oculi* inferiore al prezzo di mercato; inoltre, non viene evidenziato alcun elemento volto a dimostrare le ragioni e/o le motivazioni poste alla base della ripartizione - prevista nel contratto in parola - del predetto canone tra quanto dovuto a titolo di concessione del godimento (euro zzz al mese) e quanto a titolo di caparra penitenziale (euro jjj al mese).

A ciò va aggiunto che nel caso prospettato non è ravvisabile alcuna volontà contraria dell'Istante alla determinazione di un esiguo canone per la concessione in godimento dei beni oggetto del contratto pattuito.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che non sussistano oggettive situazioni che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Pertanto, non si ritiene disapplicabile la disciplina delle società c.d. non operative per l'anno d'imposta 2022.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi presentati nell'istanza, assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)