

Il valore da assumere per il test di operatività delle società di comodo

# Leasing, nodo dei tempi

## Si guarda al periodo della rivalutazione

DI SANDRO CERATO

**P**er gli immobili riscattati da leasing e successivamente rivalutati, il valore da assumere per il test di operatività per le società di comodo è costituito dal costo sostenuto dalla società cedente, anche dopo il riscatto, e quello rivalutato a partire dal periodo d'imposta di efficacia fiscale della rivalutazione. Le disposizioni dell'art. 30, c. 1, della legge n. 724/94, contengono le regole per verificare l'operatività delle società, il cui mancato superamento determina l'insorgere dello status di «società non operativa», con tutte le conseguenze che ne derivano (obbligo di dichiarare il reddito minimo ai fini Ires o Irpef, nonché il valore della produzione minimo ai fini Irap, e il «blocco» del credito Iva può essere utilizzato solamente nell'ambito delle liquidazioni periodiche). Le regole per eseguire il test di operatività sono previste dallo stesso art. 30, c. 2, che fa riferimento alla nozione di costo fiscale di cui all'art. 110, c. 1 del Tuir, nonché dalle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria nella circ. n. 25/E/2007.

Posto che le percentuali da applicare alle differenti tipologie di beni rilevanti per il calcolo del test di operatività devono aver riguardo al costo fiscale del bene al lordo delle quote di ammortamento, come previsto dall'art. 110, c. 1, lett. a), del Tuir, nella predetta circ. n. 25/E/2007 l'Agenzia delle entrate ha precisato che per i beni detenuti in leasing assume rilievo il costo sostenuto dalla società cedente anche successivamente all'avvenuto riscatto. Tale interpretazione, secondo la stessa Agenzia, ha l'obiettivo di equiparare il trattamento dei beni acquisiti in proprietà con quelli detenuti in locazione finanziaria. Laddove il bene, trattandosi per esempio di immobile, successivamente al riscatto, sia stato oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art. 15 del dl n. 185/2008, a partire dal periodo d'imposta 2013 il valore rivalutato assume rilevanza fiscale per la deduzione degli ammortamenti dal reddito d'impresa. Sul punto, la ris. n. 101/E/2013 ha fornito alcune importanti indicazioni in relazione al valore da assumere per il calcolo del test di

operatività, precisando che:  
- fino al periodo d'imposta 2012 assume rilievo il «valore non rivalutato», ossia il costo storico ante rivalutazione;  
- dal periodo d'imposta 2013, invece, è necessario aver riguardo al «valore fiscalmen-



te rilevante», che tiene conto anche della rivalutazione eseguita.

Con riferimento agli immobili riscattati da leasing e oggetto di successiva rivalutazione, l'applicazione delle regole descritte comporta che ai fini del calcolo delle risultanze medie nell'ambito del triennio rilevante per il test di operatività per il periodo 2013:

- per i periodi d'imposta 2011 e 2012, il valore non rivalutato coincide con il costo sostenuto dal cedente, e non con il prezzo sostenuto per il riscatto iscritto nell'attivo del bilancio;
- per il periodo d'imposta

2013 (e successivi), il valore fiscalmente rilevante deve tener conto anche del maggior valore attribuito al bene per effetto della rivalutazione.

In buona sostanza, il costo sostenuto dal cedente rileva fino al periodo d'imposta in cui la rivalutazione non ha effetti fiscali (fino al 2012), poiché da tale periodo d'imposta in poi (2013 nel caso di specie) il «nuovo» costo fiscale del bene è quello che risulta a seguito della rivalutazione, che potrebbe essere anche minore rispetto al costo in origine sostenuto dalla società di leasing. Tale impostazione è coerente anche con quanto previsto dall'art. 110, c. 1, lett. c), del Tuir (richiamato nella circ. n. 25/E/2007), secondo cui il costo dei beni rivalutati tiene conto anche del maggior valore iscritto, trattandosi di «plusvalenze» non rilevanti ai fini fiscali, poiché la contropartita è costituita dalla riserva di rivalutazione. La rivalutazione in questione, infatti, è prevista da una legge speciale (dl 185/2008) che ne stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile.

© Riproduzione riservata

### CASSAZIONE

## Multe dal giudice di pace

DI STEFANO MANZELLI

Chi riceve un invito informale al pagamento di alcune cartelle esattoriali derivanti da multe stradali non pagate può ancora proporre censure al giudice di pace. E sperare nell'annullamento dell'intero debito maturato verso la pubblica amministrazione. Lo evidenzia la Corte di cassazione, sez. unite civ., con la sentenza n. 8928 del 17 aprile 2014. Un cittadino ha collezionato una serie di verbali stradali non pagati che si sono trasformati progressivamente in altrettante cartelle esattoriali. Al ricevimento di una nota informale che lo invitava alla definizione dell'intera vicenda l'interessato ha proposto con successo ricorso al giudice di pace di Bari che ha annullato la nota e la richiesta dell'amministrazione in quanto la stessa è stata ritenuta inidonea a rendere edotto al contribuente le ragioni della pretesa fiscale. Contro questa determinazione la società concessionaria dei tributi ha avanzato doglianze ai giudici del Palazzaccio evidenziando, tra l'altro, che la nota di sollecito di pagamento non è annoverata tra gli atti impugnabili. Ma senza successo. In tema di contenzioso tributario, specifica il collegio, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione impugnabili «tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto». Nel caso sottoposto all'esame degli Ermellini la nota impugnata conteneva una chiara richiesta di pagamento con esplicita previsione che in caso di inottemperanza si sarebbe proceduto all'esecuzione forzata. In buona sostanza un avviso di questo genere non può essere considerato un mero avviso bonario trattandosi di un avvertimento formale richiamante espressamente anche le cartelle esattoriali che ne costituiscono il presupposto.

### Accertamento k.o. se dipende dagli studi

Le sole risultanze degli studi di settore non sono sufficienti a legittimare la pretesa fiscale. È quanto ha ribadito la Commissione tributaria regionale di Roma con la sentenza numero 1477/28/14 del 12 marzo 2014.

I giudici capitolini, chiamati a pronunciarsi sull'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale che aveva accolto il ricorso del contribuente, hanno ritenuto che gli studi di settore altro non sono che una presunzione che, in assenza di ulteriori elementi di fatto riferibili all'attività svolta dal contribuente, non può fondare la maggiore pretesa impositiva in quanto non caratterizzata dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Servono, continua il collegio giudicante, ulteriori elementi che devono supportare in modo adeguato le risultanze degli studi di settore. Tali elementi, che costituiscono il necessario quadro probatorio a favore dell'Erario, possono tranquillamente essere raccolti attraverso le specifiche attività istruttorie proprie dell'amministrazione finanziaria (quali accessi e verifiche). Sulla scorta di quanto affermato recentemente dalla Corte di cassazione (ordinanza 11506/13) la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore (o dei parametri) costituisce, quindi, un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. Ciò deriva dalla natura intrinseca degli studi di settore che sono strumenti indubitabilmente privi dell'elasticità necessaria per adeguarsi alle fluttuazioni del mercato.

Ne consegue l'infondatezza dell'accertamento che contesta al contribuente maggiori ricavi basandosi esclusivamente sulle risultanze dello studio di settore senza che l'Ufficio abbia utilizzato presunzioni gravi precise e concordanti, soprattutto in presenza di contabilità correttamente tenuta.

Stefano Loconte ed Ernesto Sellitto

### Avviso bonario, obbligo prima dell'iscrizione

L'iscrizione a ruolo deve passare prima dall'avviso bonario al contribuente. È quanto ha ribadito la Commissione tributaria provinciale di Roma con la sentenza numero 550/62 del 2013.

I giudici capitolini, chiamati a pronunciarsi sulla validità o meno dell'iscrizione a ruolo delle somme derivanti da un controllo effettuato ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del presidente della repubblica n. 600 del 29 settembre 1973, hanno ritenuto nulla tale iscrizione a ruolo in quanto non preceduta dalla obbligatoria comunicazione dell'esito del controllo stesso.

Le comunicazioni derivanti dai controlli automatici e dai controlli formali delle dichiarazioni informano il contribuente degli eventuali errori riscontrati, offrendogli la possibilità di sanare le irregolarità evidenziate con il pagamento di una sanzione ridotta. L'omessa comunicazione priverebbe il contribuente, soprattutto nell'ambito dei controlli formali ex articolo 36-ter del decreto del presidente della repubblica n. 600, di quella necessaria conoscenza delle ragioni della pretesa dell'Erario con una conseguente lesione del diritto di difesa in quanto la percezione delle ragioni impositive non sono di immediata intuizione data l'«ampiezza e penetranza di tale tipo di controllo».

L'avviso bonario non è certo elemento costitutivo dell'iscrizione a ruolo ed è la violazione del comma 5 dell'articolo 6 dello Statuto del contribuente che fornisce l'appiglio normativo per la dichiarazione di nullità dell'iscrizione non preceduta da alcuna comunicazione circa l'esito dei controlli effettuati dal Fisco.

Il comportamento dell'Agenzia delle entrate, di fatto, impedisce al contribuente di poter accedere al più favorevole regime sanzionatorio e lo grava dei maggiori oneri conseguenti all'iscrizione a ruolo e all'attività contenziosa.

Stefano Loconte ed Ernesto Sellitto