

Rimedi all'interpello negativo delle società di comodo (un estratto dalla utilissima circolare settimanale)

di [Gianfranco Costa](#)

Pubblicato il 19 Agosto 2014

cosa succede quando la D.R.E. abbia negato la disapplicazione delle norme sulle società non operative a seguito di presentazione di un apposito interpello? Quali sono i comportamenti che il contribuente può adottare?

Questo articolo è stato pubblicato nelle nostre circolari settimanali di approfondimento

Puoi ricevere la circolare settimanale anche sottoscrivendo l'abbonamento Gold

Premessa

Cosa succede quando la competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, abbia negato la disapplicazione delle norme sulle società non operative a seguito di presentazione di un apposito interpello? Quali sono i comportamenti che il contribuente può adottare? Contro l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate è possibile mettere in atto difese preventive?

Queste sono le domande più comuni che gli operatori del settore fiscale si pongono quando annoverano fra i loro clienti delle società che, per effetto anche della crisi economica, non riescono a produrre i ricavi attesi dall'articolo 30 della Legge n. 724 del 1994.

Abbiamo parlato di crisi economica. Merita una nota il riferimento alle aliquote contenute nella norma citata. Infatti, esse si riferiscono a molti anni or sono e sicuramente sono anacronistiche in un periodo di crisi economica dove i margini di redditività si sono contratti.

A fronte di ciò si riduce anche la capacità della società di produrre ricavi.

Dove il legislatore e l'Agenzia delle Entrate negli Studi di Settore hanno previsto e introdotto dei "correttivi" che dovrebbero ricondurre i ricavi attesi ai fini degli Studi di Settore a importi che tengano conto dell'andamento economico più generale, nel campo delle società di comodo ciò non è accaduto.

Si pensi, in particolare, al comparto edilizio, dove i prezzi sia delle compravendite che delle locazioni sono crollati. Ciò nonostante l'articolo 30 della Legge n. 724/1994, non è stato modificato nelle aliquote e non sono nemmeno stati previsti dei correttivi congiunturali.

Vediamo allora come comportarsi nel caso in cui la società non raggiunga i ricavi medi attesi e i rimedi che si possono porre in essere.

Presentazione dell'istanza di disapplicazione

Com'è noto, fra i vari obblighi relativi la compilazione del modello UNICO 2014, vi è quello che impone alle società di compilare il prospetto di verifica delle condizioni previste dall'articolo 30, Legge n. 724/94.

In caso di mancato superamento dei requisiti di operatività, fatta eccezione per alcune fattispecie per cui è disposta l'esclusione o la disapplicazione, la società dovrà dichiarare (e versare) le imposte dirette relative all'anno 2013, nonché gli acconti per il successivo anno 2014, calcolare su un ammontare di ricavi "minimi".

Qualora non si intenda assolvere a tale obbligo, è prevista la possibilità di richiedere la disapplicazione dell'articolo 30, Legge n. 724/94, a condizione che sia possibile dimostrare la sussistenza di particolari circostanze oggettive o soggettive che hanno, di fatto, impedito il realizzo dei suddetti ricavi minimi e, conseguentemente, redditi minimi.

Stessa deroga è concessa alle società che, trovandosi in una situazione di perdita fiscale c.d. sistematica, dovrebbero essere considerate quali società di comodo con decorrenza dall'anno d'imposta 2013 (articolo 2, comma 36-decies e seguenti, D.L. n. 138/11), avendo dichiarato per i periodi 2010-2012 una perdita fiscale.

Anche in questo caso, infatti, è possibile inoltrare istanza per la disapplicazione delle norme in analisi al fine di:

- non versare gli acconti delle imposte per l'anno d'imposta 2014 su base presuntiva, cioè con riferimento agli importi stabiliti dall'articolo 30;
- non incorrere nella maggiorazione di aliquota IRES del 10,50%;
- non vedersi sospesa la possibilità di utilizzare o cedere il credito IVA.

In questa fase della trattazione, appare opportuno verificare quale sia la procedura di presentazione della richiesta di disapplicazione (comma 4-bis, articolo 30).

Dal punto di vista operativo è necessario verificare, preliminarmente, che l'istanza di disapplicazione contenga:

- le indicazioni anagrafiche della società;
- la descrizione delle circostanze oggettive che hanno impedito il realizzo dei risultati minimi, ex articolo 30, Legge n. 724/94. Al fine di maggiore chiarezza sarà possibile allegare apposita documentazione giustificativa.

In secondo luogo si procederà con la presentazione che dovrà essere:

- indirizzata alla competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, tramite plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- ma spedita alla Direzione Provinciale competente in base al domicilio fiscale della società istante. In alternativa sarà possibile consegnare la documentazione a mano al medesimo Ufficio. Peraltro, per le società con ricavi non inferiori a 150 milioni di euro, sarà necessario indirizzare l'istanza direttamente alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, presentandola per il tramite della Direzione Regionale competente per territorio;
- presentata in via preventiva rispetto all'assolvimento delle imposte IRES e IRAP dovute per l'anno d'imposta per cui si richiede la disapplicazione delle norme sulle società di comodo. In altre parole l'Agenzia delle Entrate richiede, nonostante non sia prescritto alcun obbligo a riguardo, che la presentazione dell'istanza avvenga, a pena di sua inammissibilità, almeno 90 giorni prima del termine di presentazione del modello UNICO, poiché questo è il lasso temporale entro il quale la Direzione Regionale può esprimere il suo parere. Ciò significa che, per le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, la richiesta va presentata 90 giorni prima del 30 settembre 2014: quindi sarebbe stata da presentare entro il 2 luglio 2014.

Si ribadisce che tale termine non è dettato da nessuna norma. Infatti, il contribuente potrebbe anche presentare delle dichiarazioni integrative successivamente al 30 settembre per "sistemare" la problematica di operatività.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 15.07.2014, n. 16183, ha precisato che la presentazione, da parte di una società di comodo, dell'istanza di interpello disapplicativo non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione dal momento che il risultato può essere comunque ottenuto in via giurisdizionale.

Mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione

Rappresentando l'istanza in parola una mera facoltà, ne consegue che la sua mancata presentazione non preclude la possibilità, alla società che non si sia adeguata agli imponibili minimi stabiliti dall'articolo 30, Legge n. 724/94, di spiegare successivamente i motivi di inapplicabilità dell'articolo 30 e, quindi, di dimostrare le "circostanze oggettive" che non hanno consentito il realizzo degli importi stabiliti dalle norme.

Al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo di cui la stessa società potrebbe ragionevolmente risultare destinataria, infatti, la stessa potrà difendere il proprio operato in sede contenziosa.

Non di meno, secondo quanto sentenziato dalla C.T.P. di Treviso (sentenza n. 24 del 24 febbraio 2011), tale difesa potrebbe essere esercitata già in fase amministrativa, nell'ambito delle risposte rese a fronte delle richieste di chiarimenti che l'Ufficio fiscale dovrebbe obbligatoriamente inoltrare, prima di emettere

l'atto di accertamento ai sensi dell'articolo 37- bis, comma 4, D.P.R. n. 600/73.

Ma come abbiamo visto sopra, la Suprema Corte con la sentenza 15.07.2014, n. 16183, ha sancito che le ragioni di fatto e di diritto possono essere fatte valere in giudizio.

È necessario sottolineare comunque che, la mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione, espone la società "di comodo" al rischio di pagamento di elevate sanzioni tributarie, irrogate dai competenti Uffici, che potrebbero raggiungere la misura massima del 200% delle maggiori imposte dovute; ciò chiaramente, qualora venisse constatata l'assoluta inesistenza delle circostanze giustificative della disapplicazione delle norme in analisi.

Inoltre, secondo la prassi, la mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione, da parte della società, comporterebbe anche l'irrogazione della sanzione, stabilita dall'articolo 11, comma 1, D.lgs. n. 471/97, per i casi di omessa comunicazione, fino all'importo massimo di euro 2.065.

Appare prudente quindi, in caso di sussistenza dei presupposti oggettivi, che la società proceda in ogni caso alla preventiva presentazione dell'istanza di disapplicazione dell'articolo 30, Legge n. 724/1994, non fosse altro per evitare l'emersione dell'ulteriore aggravio, assai pregiudizievole in termini sanzionatori, legato al disposto di cui all'articolo 11, comma 1, appena menzionato.

Conseguenze dell'accoglimento o del rigetto dell'istanza

Nel caso in cui l'istanza venga accolta, la società potrà, a giusto titolo, prescindere dalle presunzioni stabilite dal citato articolo 30, Legge n. 724/94, e quindi evitare l'adeguamento dei propri risultati imponibili agli importi minimi in esso contenuti.

Qualora l'istanza venisse rigettata, la società sarebbe obbligata ad assolvere le imposte IRES e IRAP in base ai minimi determinati secondo le aliquote esposte nel più volte richiamato articolo 30 da applicare al valore dei beni strumentali del periodo d'imposta 2013. In caso di mancato adeguamento, come già sopra indicato, la società sarebbe esposta al rischio di vedersi notificare un atto di accertamento in rettifica delle stesse imposte, poiché dichiarate e assolte in misura inferiore rispetto alle prescrizioni di legge.

Inoltre, con riferimento ad un eventuale credito IVA esposto in sede di dichiarazione annuale, la società non potrebbe:

- richiederne il rimborso;
- compensarlo con altri tributi e contributi;
- cederlo a terzi.

In caso di mancato rispetto di tali obblighi IVA, la società potrebbe divenire oggetto di accertamento in rettifica da parte dei competenti Uffici fiscali.

È dunque evidente che gli effetti derivanti dal diniego, espresso dalla competente Direzione Regionale, incidono immediatamente e sfavorevolmente sulla situazione tributaria della società che abbia presentato un'istanza di disapplicazione delle norme sulle società di comodo.

Ammissibilità della tutela giudiziaria contro il diniego di disapplicazione

Analizzati gli aspetti negativi derivanti dal diniego della disapplicazione, approfondiamo le modalità di difesa.

È bene da subito sottolineare come, più documenti di prassi, (C.M. n. 5 del 2 febbraio 2007; C.M. n. 32 del 14 giugno 2010) abbiano affermato l'impossibilità che detto diniego rientri tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate ha negato che il provvedimento di disapplicazione sia impugnabile innanzi al giudice tributario in quanto, formalmente, tale atto non rientra nell'elenco degli atti impositivi c.d. tipici descritti nell'articolo 19, D.lgs. n. 546/9237.

Di contro, gran parte della giurisprudenza di merito si è espressa a favore dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione in ragione del fatto che, detto provvedimento, è in grado di determinare le obbligazioni tributarie della società istante. A tale orientamento, le varie Commissioni Tributarie sono pervenute osservando, in coerenza con quanto chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, che sono comunque meritori di immediata tutela giudiziaria tutti gli atti che sono produttivi di una *“lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente”*, anche qualora non rientranti formalmente nell'elenco dell'articolo 19, D.lgs. n. 546/92 (fra gli altri, Corte di Cassazione n. 4513 del 25 febbraio 2009, Cassazione n. 7388 del 27 marzo 2007).

Non di meno, i giudici di Cassazione (sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011) hanno chiarito che tali atti sono equiparabili a quelli di diniego delle agevolazioni tributarie, impugnabili ex articolo 19, comma 1, lettera h), D.lgs. n. 546/92 e che *“il contribuente che ne sia destinatario – e la cui posizione giuridica è stata qualificata come di “diritto soggettivo” – deve impugnare innanzi al giudice tributario il diniego di disapplicazione delle norme antielusive da cui si ritenga leso, per evitare che l'opinione dell'Amministrazione Finanziaria si consolidi definitivamente a suo sfavore. Non operando in tal senso, la natura non elusiva delle operazioni oggetto di interpello non sarebbe più contestabile successivamente, neanche in occasione dell'impugnazione dei successivi atti di accertamento”* (sentenza di Cassazione n. 8663/11).

La sentenza testè richiamata segue comunque un filone giurisprudenziale. Infatti, la stessa Corte di Cassazione nella sentenza n. 4513/2009 è possibile adire il giudice tributario ogni qualvolta un provvedimento *“... porti comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si vesta della forma autoritaria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19 ...”*.

Sulla stessa linea troviamo anche le seguenti sentenze: Cassazione n. 5843/2012 e n. 17010/2012; C.T.P. Reggio Emilia n. 121/3/13 e n. 154//2011; C.T.P. Milano n. 181/16/12.

In altre parole, la giurisprudenza sostiene che, il diniego di disapplicazione, rappresenta un provvedimento teso a regolare, fin da subito, la posizione tributaria del contribuente, piuttosto che un atto preparatorio o propedeutico all'atto di accertamento vero e proprio.

È opportuno quindi opporsi immediatamente rispetto allo stesso diniego, richiedendone l'annullamento tramite apposito ricorso tributario.

Tali affermazioni sono state ulteriormente avvalorate dalla recente sentenza della Cassazione n. 5843 del 13 aprile 2012, attraverso la quale i giudici hanno ribadito che *“detto diniego essendo atto definitivo in sede amministrativa (tale espressamente qualificato), recettizio, con immediata rilevanza esterna, ed assimilabile ad un'ipotesi di diniego di agevolazione, è impugnabile, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.lgs. n. 546/92, davanti al giudice tributario, che esplica, al riguardo, cognizione, non limitata alla mera legittimità formale dell'atto, ma estesa al merito della pretesa e, quindi, all'accertamento della ricorrenza, o meno, delle condizioni applicative dell'agevolazione richiesta”*.

L'orientamento giurisprudenziale, inoltre, ritiene che l'immediata impugnabilità del diniego di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, presupponga che il provvedimento emesso dalla competente Direzione Regionale contenga una presa di posizione definitiva sulla situazione della società istante, motivata attraverso:

- l'analisi delle circostanze fattuali e dei documenti esibiti nell'istanza;
- l'enunciazione dei motivi per cui si ritiene di non poter disapplicare l'articolo 30, Legge n. 724/94.

In caso contrario, qualora ad esempio il diniego derivi solo dall'esistenza di caratteristiche di c.d. improcedibilità dell'istanza di disapplicazione (ad esempio la mancata osservanza della procedura di redazione e presentazione al competente Ufficio fiscale), lo stesso diniego non risulta comunque impugnabile in Commissione Tributaria, in quanto privo degli elementi atti a definire, con effetti vincolanti, la situazione tributaria della società.

Modalità di impugnazione del diniego di disapplicazione

È oramai chiaro che il provvedimento recante il diniego di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, rappresenta un atto autonomamente impugnabile innanzi alle competenti Commissioni Tributarie.

La società che ne avesse interesse, dovrà immediatamente proporre tale impugnazione, poiché i motivi di mancato adeguamento agli importi minimi ex articolo 30, Legge n. 724/94, non potrebbero essere spiegati al momento di impugnazione dell'atto di accertamento vero e proprio.

In altre parole, anche in assenza di indicazioni legislative sulle modalità di esercizio della tutela giudiziaria, la società interessata dovrà tempestivamente impugnare il diniego di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, in Commissione Tributaria.

Infatti, qualora si sia in grado di dimostrare le oggettive circostanze che giustificano l'inapplicabilità dell'articolo 30, Legge n. 724/94, si potrà richiedere immediatamente l'annullamento degli effetti negativi derivanti dall'applicazione del reddito minimo presunto.

Così agendo si potrà evitare il rischio di c.d. consolidamento della situazione sfavorevole che si manifesterebbe attraverso:

- il rigetto della richiesta di disapplicazione delle norme sulle società di comodo;
- l'obbligo di adeguamento agli importi minimi stabiliti dalla legge.

Dal punto di vista operativo / procedurale, il ricorso in parola, deve essere notificato al competente Ufficio fiscale entro e non oltre 60 giorni dalla data di avvenuta notificazione del provvedimento di diniego, a mezzo posta (plico raccomandato senza busta e con avviso di ricevimento) o direttamente a mano.

Nei trenta giorni successivi sarà poi necessario depositare, presso la competente Commissione Tributaria Provinciale, una copia conforme di detto ricorso.

Dal momento che il provvedimento di rigetto è normalmente emesso dalla Direzione Regionale (per le società di rilevanti dimensioni dalla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate), il ricorso, contro il diniego di disapplicazione, va proposto contro detta Direzione Regionale, nonché incardinato presso la Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede la stessa Direzione.

In sede di impugnazione del diniego di disapplicazione, sarà inoltre necessario versare il contributo unificato, introdotto nel processo tributario dall'articolo 37, D.L. n. 98/10, convertito in Legge n. 111/11, a carico del ricorrente che si costituisca in giudizio.

Dal momento che detto contributo unificato dovrebbe essere parametrato al valore della lite e che il diniego di disapplicazione, di per sé, non dovrebbe recare quantificazioni dei tributi, si ritiene che il contributo debba essere assolto in misura di euro 120,00, così come stabilito per i casi di controversie "*di valore indeterminabile*" (articolo 13, comma 6-quater, D.P.R. n. 115/02).

Per questo motivo, l'immediata impugnazione del diniego presenta, indubbiamente, profili di convenienza rispetto all'eventuale ricorso contro l'atto di accertamento vero e proprio.

Tale affermazione trova ragione nel fatto che, in presenza di una richiesta di pagamento di imposte IRES o IRAP, il contributo unificato verrebbe parametrato al valore (ingente) della lite, e potrebbe arrivare fino ad un importo massimo previsto di euro 1.500.

Inoltre, a parità di altre condizioni, l'impugnazione immediata, e la conseguente tempestiva trattazione della controversia innanzi al giudice tributario, consente alla società di evitare le conseguenze pregiudizievoli tipiche dei "nuovi" atti di accertamento che, in caso di mancato adeguamento agli imponibili previsti per le società di comodo, dovrebbero contenere l'intimazione ad adempiere il pagamento, in via provvisoria, dei tributi in esso contenuti, in misura pari ad un terzo del loro ammontare (articolo 29, D.L. n. 78/10, convertito in Legge n. 122/10).

Inoltre, qualora non intervenga un provvedimento di sospensione delle somme, anche a seguito di un'apposita istanza da inoltrare alla Commissione Tributaria in base all'articolo 47, D.lgs. n. 546/92, tale richiesta diventerebbe esecutiva decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento.

Quindi, nel caso in cui la trattazione del ricorso, avente ad oggetto il diniego di disapplicazione, riconosca il diritto della società alla disapplicazione dell'articolo 30, Legge n. 724/94, la società potrebbe evitare:

- il rischio di ricevere la richiesta di pagamento secondo le modalità appena illustrate;
- la necessità di instaurare una procedura tesa alla sospensione di esecutività di detti pagamenti.

Questo articolo è stato pubblicato nelle nostre circolari settimanali di approfondimento

Puoi ricevere la circolare settimanale anche sottoscrivendo l'abbonamento Plus

28 luglio 2014

Gianfranco Costa