

## Società di comodo. Interpello disapplicativo: è impugnabile il provvedimento di rigetto dell'istanza

di [Carmela Lucariello](#)

Pubblicato il 30 aprile 2008

---

Il provvedimento di rigetto dell'istanza di interpello, per la disapplicazione della disciplina delle società non operative, è senz'altro un atto impugnabile perché può farsi rientrare tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992: ciò in quanto la disapplicazione della disciplina delle società di comodo è da qualificare, almeno indirettamente, come una sorta di agevolazione fiscale. Tale importante e condivisibile principio è stato statuito dalla [Commissione tributaria provinciale Lecce con sentenza del 15/04/2008, n. 93](#). In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia si è così sviluppato: *"Il provvedimento di rigetto impugnato è senz'altro un atto impugnabile perché può farsi rientrare tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1°, lett. h), D.Lgs. n. 546 cit., in quanto la disapplicazione della indirettamente, come una sorta di agevolazione fiscale, anche per disciplina delle società non operative è da qualificare, almeno quanto si dirà in seguito per il merito. Oltretutto, se così non fosse, il contribuente sarebbe fortemente penalizzato in quanto non solo non potrebbe difendersi ma non potrebbe impugnare neppure il successivo avviso di accertamento"*. E l'assurdità di tale interpretazione è facilmente evidenziata da quanto scrive l'Ufficio alla fine dell'istanza di rigetto: *"La predetta istanza di disapplicazione va considerata come non presentata, anche ai fini della dichiarazione di inammissibilità del ricorso giurisdizionale presentato dalla società contro l'eventuale avviso di accertamento"*. Quanto scritto è palesemente errato ed illegittimo perché: *"- l'istanza è stata regolarmente e tempestivamente presentata; - nessun precedente ricorso è stato presentato dalla società; infine, - l'eventuale dichiarazione d'inammissibilità non può mai essere decisa da un Organo amministrativo ma soltanto dal Giudice Tributario, nei casi tassativamente previsti dalla legge"*. Quanto sopra sta a dimostrare che al contribuente non deve mai essere impedito il diritto di contestare un atto di rigetto, come nel caso di specie.

### Riflessione

È condivisibile l'affermata tipicità degli atti impugnabili, ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, mentre va approfondita l'asserita impossibilità, sotto il profilo logico-giuridico, di inquadrare il diniego di disapplicazione ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 tra i dinieghi di agevolazioni di cui alla lettera h) del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Giova, a tale riguardo, precisare che l'interpretazione estensiva dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, tollerata dall'elencazione tassativa degli atti impugnabili, permette di affermare che è corretto propugnare l'impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria di un atto che, al di là della qualificazione formale (nomen attribuito) sia equipollente ad uno degli atti tipici per cui è ammesso il ricorso, atteso che la qualificazione di un atto amministrativo deve essere effettuata con riferimento al contenuto ed alle finalità che si intende perseguire; in buona sostanza, per verificare se un atto è suscettibile di autonoma impugnazione occorre fare riferimento alla sua sostanza e non al nomen attribuito; l'atto di diniego di disapplicazione è equiparabile **(1)** al diniego di agevolazione di cui all'art. 19, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 546/1992; c'è equiparazione ontologica e funzionale tra l'atto di diniego espresso di agevolazioni di cui all'art. 19, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 546/1992 e l'atto di diniego di disapplicazione della norma antielusiva di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973.

## Note

**(1)** contra, Ctp di Torino (sentenza n. 224/26/07 del 21 dicembre 2007) per la quale non sono impugnabili le risposte rese dall'Amministrazione in sede di interpello disapplicativo. Per il collegio giudicante, infatti, sebbene gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del Dlgs 546/1992 non debbano ritenersi un elenco tassativo e di stretta interpretazione nominalistica, spetta comunque al giudice, cui è devoluta l'impugnazione circa la legittimità dell'atto notificato al contribuente, valutarne "il contenuto sostanzialmente impositivo, inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile - negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale - la pretesa tributaria" (cfr Cassazione, sentenza 21045/2007). Detto ciò, la Ctp ha precisato che "l'atto impugnato ha indubitabilmente la forma di un parere...non solo sotto l'aspetto formale o nominalistico, ma anche sostanziale. Esso infatti non contiene alcuna pretesa tributaria definita, ma una comunicazione in cui la DRE esprime le sue valutazioni (parere) su una determinata fattispecie tributaria, quindi non immediatamente impugnabile ex art. 19 D. lgs 546/1992". Del resto, hanno proseguito i giudici "l'istanza ex art. 37 bis comma 8 DPR 600/1973...prevede le determinazioni del direttore regionale delle entrate, le quali non hanno carattere di pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata. Trattasi dell'interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo avente natura preventiva, la cui risposta (determinazione) ha carattere prodromico a successivi provvedimenti impositivi, e come tale non rientrante nell'elenco di cui all'art. 19 D. lgs 546/1992, quindi non impugnabile".

Contra, Commissione Provinciale di Vicenza ,sez. v, sentenza n. 42 del 23 aprile 2008 per la quale si è in presenza di un parere dell'AF vincolante solo per se stessa e non per il contribuente e la mancanza di un avviso di accertamento, di una conseguente pretesa impositiva e quindi di eventuali diritti del contribuente da tutelare impedisce di entrare nel merito della questione e cioè di disapplicare la norma o confermarla .

**(2) Carmela Lucariello Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo in “il fisco” n. 13 del 2 aprile 2007, pag. 1845**

*Vd. Giovanni Alduino Ventimiglia ,Problematiche in tema di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo in “il fisco” n. 30 del 30 luglio 2007, pag. 4444, per il quale sembra possibile sostenere l’autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione*

*Vd. Christian Attardi Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici in “il fisco” n. 32 del 10 settembre 2007, pag. 1-4732)*

Rinviando per un ampio approfondimento allo studio di C. Lucariello, Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo in “Il Fisco” n. 13/2007, fascicolo n. 1, pag. 18, ne condividiamo le conclusioni secondo cui vi sarebbe equivalenza del provvedimento ad un diniego di “agevolazione” o comunque al “rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari”, di cui alla lettera h) del comma 1 del citato art. 19; inoltre va tenuto conto che il provvedimento del Direttore regionale delle Entrate di per sé è già un atto definitivo e completo, al quale nulla può aggiungere l’ufficio locale se non la mera quantificazione della maggiore imposta, con la conseguenza che non ha particolare ragion d’essere l’obiezione dell’Agenzia; non resta peraltro che attendere che qualche contribuente “volenteroso” sperimenti la presentazione di un ricorso - nei confronti del Direttore regionale delle Entrate nonché del predetto ufficio locale - per sentir dichiarare dalla Commissione tributaria provinciale l’ammissibilità o meno del ricorso stesso. Tra l’altro questa indicazione di divieto del ricorso immediato - contenuto nelle predette circolari - richiederà all’ufficio locale di monitorare l’eventuale totale o parziale adeguamento del contribuente al provvedimento negativo e, rideterminati gli effetti, emettere avviso di accertamento (in tal senso, Francesco Veroi, Tassazione di gruppo Ires e società di comodo in “il fisco” n. 25 del 25 giugno 2007, pag. 3681).

Carmela Lucariello  
28 Aprile 2008

*Il presente intervento è espressione di opinioni personali dell’autore*

## **Commissione Tributaria provinciale di Lecce, sez. V, sent. 15 aprile 2008, n. 93**

*Ritenuto in fatto*

A seguito dell’istanza di interpello della XXXX per la disapplicazione della disciplina delle società non operative, ai sensi e per gli effetti dell’art. 30, comma 4 bis, della Legge n. 724 del

23/12/1 994, l'Agenzia delle Entrate/Direzione Regionale della Puglia - per li tramite dell'Ufficio locale di Casarano - notificava il provvedimento di rigetto, tempestivamente impugnato dalla società ricorrente.

In particolare, tramite il ricorso regolarmente notificato all'Ufficio di Casarano e, in qualità di litisconsorte necessario, alla Direzione Regionale delle Entrate di Bari, la società eccepiva l'impugnabilità dell'atto notificato, l'assoluta illegittimità nonché infondatezza della dichiarazione di improcedibilità dell'istanza presentata, l'assoluta illegittimità del provvedimento di rigetto impugnato e, nel merito, l'infondatezza del provvedimento di rigetto per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore, Come da documentazione allegata sia l'Ufficio di Casarano che la Direzione regionale di Bari si costituivano tempestivamente e contestavano punto per punto tutte le eccezioni di diritto e di merito della società ricorrente. All'udienza pubblica del 04/03/2008 tutte le parti in causa, dopo ampia ed approfondita discussione, si riportavano ai rispettivi scritti difensivi ed alle relative conclusioni.

#### *Motivi della decisione*

Il ricorso merita totale accoglimento e l'atto impugnato deve essere totalmente annullato. Innanzitutto, occorre preliminarmente precisare le modalità di presentazione delle istanze in oggetto. Il comma 4 bis, art.30, della Legge n.724/1994 prevede che, In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi presunti nonché del reddito minimo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37 bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

L'istanza:

- va spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, oppure va presentato direttamente mediante consegna a mano al predetto Ufficio locale (circolare del 15 marzo 2007 n.14 dell'Agenzia delle Entrate);
- deve essere indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio;

- deve contenere, a pena di inammissibilità, i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante nonché la relativa sottoscrizione;

- deve descrivere compiutamente la fattispecie concreta, indicando le oggettive situazioni che hanno impedito alla società di superare il test di operatività o di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 dell'art. 30 della Legge n. 724 del 1994;

- deve, infine, essere corredata degli atti e documenti necessari alla corretta individuazione e qualificazione della fattispecie.

In definitiva, l'istanza è ricevuta in prima battuta dall'Ufficio locale, come nella fattispecie dall'ufficio di Casarano, che è tenuto a trasmetterla al Direttore regionale di Bari, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate deve pervenire al contribuente entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza presso l'Ufficio locale.

Qualora l'istanza sia presentata ad un Ufficio locale non competente, questo avrà cura di

inviarla a quello competente, dandone notizia al contribuente e precisando altresì che il termine per la risposta decorre dalla data di ricezione dell'istanza da parte di quest'ultimo.

Alla luce della sommaria esposizione di cui sopra risulta evidente che il ricorso in questione merita totale accoglimento per i seguenti motivi di diritto e di merito:

1) innanzi tutto, la competenza territoriale a decidere è di questa Commissione tributaria di Lecce perché, ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 del D.Lgs. n. 546/92, il legislatore opportunamente ha stabilito che "le Commissioni Tributarie Provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli Uffici delle Entrate.." escludendo tassativamente qualsiasi competenza territoriale riferita alle diverse Direzioni Regionali, distinte dagli Uffici delle Entrate. E ciò è logico perché non si vuole penalizzare il contribuente che, altrimenti, sarebbe costretto a difendersi lontano dalla sua sede naturale. Oltretutto, l'istanza di interpello viene giustamente presentata all'ufficio locale di competenza del domicilio fiscale del contribuente nel caso di specie Casarano, che peraltro, prima di trasmetterla alla Direzione di Bari, deve dare un proprio parere entro trenta giorni dalla ricezione.

La Direzione di Bari, al limite, potrà intervenire nel giudizio come litisconsorte necessario, ai sensi e per gli effetti dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546 cit., come correttamente è avvenuto nella presente controversia.

2) Il provvedimento di rigetto impugnato è senz'altro un atto impugnabile perché può farsi rientrare tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1°, lett. h), D.Lgs. n. 546 cit., in quanto la disapplicazione della indirettamente, come una sorta di agevolazione fiscale, anche per disciplina delle società non operative è da qualificare, almeno quanto si dirà in seguito per il merito. Oltretutto, se così non fosse, il contribuente sarebbe fortemente penalizzato in quanto non solo non potrebbe difendersi ma non potrebbe impugnare neppure il successivo avviso di accertamento. E l'assurdità di tale interpretazione è facilmente evidenziata da quanto scrive l'Ufficio alla fine dell'istanza di rigetto: "La predetta istanza di disapplicazione va considerata come non presentata, anche ai fini della dichiarazione di inammissibilità del ricorso giurisdizionale presentato dalla società contro l'eventuale avviso di accertamento".

Quanto scritto è palesemente errato ed illegittimo perché:

- l'istanza è stata regolarmente e tempestivamente presentata;
- nessun precedente ricorso è stato presentato dalla società; infine,
- l'eventuale dichiarazione d'inammissibilità non può mai essere decisa da un Organo amministrativo ma soltanto dal Giudice Tributario, nei casi tassativamente previsti dalla legge.

Quanto sopra sta a dimostrare che al contribuente non deve mai essere impedito il diritto di contestare un atto di rigetto, come nel caso di specie.

3) Da ultimo, nel merito, il ricorso merita totale accoglimento perché la società ricorrente ha dimostrato che la situazione oggettiva che si è venuta determinando non è assolutamente dipesa dalla volontà dell'imprenditore.

Infatti, come risulta dalla documentazione in atti, presentata con l'istanza introduttiva e mai contestata dagli Uffici, la società ricorrente aveva affittato alla xxx un terreno per essere utilizzato come cava, a condizione che fosse rilasciata la relativa autorizzazione da parte degli organi competenti; autorizzazione che non è stata mai concessa, a causa dell'inerzia degli Enti

pubblici.

Tutto questo, di fatto, ha costituito e tuttora costituisce le, situazione oggettiva, non dipendente dalla volontà dell'imprenditore, che ha impedito ed impedisce alla società di conseguire i redditi minimi correlati all'oggetto sociale dichiarato dall'impresa.

In definitiva, la disapplicazione poteva essere accordata perché non erano State concesse le necessarie autorizzazioni amministrative.

Sussistono motivi di opportunità, indotti dalla novità della materia in discussione, per compensare le spese di lite.

*P.Q.M*

La Commissione accoglie il ricorso e, di conseguenza, dichiara nullo l'atto impugnato.  
Spese compensate.

ALLEGATO:

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VICENZA SEZIONE 05

riunita cori l'intervento dei Signori:

C. L. Presidente

G. S. Relatore

P. A. Giudice

ha emesso la seguente SENTENZA

Il Segretario

F(MIOM TA)

- sul ricorso n...../07 depositato il 09/11/2007

avverso D... INTERP n. PROT. .... /2007 IRPEG 2006 contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO BASSANO DEL GRAPPA proposto dal ricorrente:

ESSE.... SRL

VIA .....n.... ROMANO D'EZZELINO difeso da:

D. G.

C/O F. F.

VIA .....n.... 36061 BASSANO DEL GRAPPA e da:

F. F.

VIA .....n....36061 BASSANO DEL GRAPPA

altre parti coinvolta:

Ag. Entrate DR veneto

Fatto:

La ricorrente Ess.... S.r.l. aveva rivolto in data 05.04.2007 alla Direzione Regionale del Veneto

dell'Agenzia delle Entrate istanza di interpello chiedendo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. 600173, la disapplicazione dell'art. 172, comma 7, del TUIR con riferimento all'operazione di fusione per incorporazione posta in essere, in data 31.10.2006 nei confronti della Ess..... S.p.a. interamente posseduta, sinteticamente illustrata nelle righe che seguono.

Nel corso dell'esercizio 2006 il Gruppo statunitense X, a mezzo della controllata lussemburghese Y S.r.l., ha costituito la società .....Italia ari (oggi Esse..... SpA.) al fine di acquisire la Ess..... S.p.a. mediante operazione finanziaria di leveraged buy out regolata in Italia dell'art. 2541-bis c.c.

Nel caso in esame, la Ever.....Italia S.r.l. ha acquistato in data 23.06.2006 il 100% del capitale di

Esse.....S.p.a. e successivamente è stato avviato l'iter per l'incorporazione di quest'ultima nella prima, conclusosi con l'atto di fusione dei 25.10.2006.

La richiesta di disapplicazione dell'art. 172, comma 7, del TUIR è stata avanzata in considerazione della

retrodatazione ai 24.05.2006 degli effetti contabili e fiscali della fusione e considerato che nel periodo 24.05.2006 - 31.10.2006 la Ess.....S.r.l. (ex Ever..... S.r.l.) presentava una perdita civilistica di euro

644.508 determinata esclusivamente dagli oneri finanziari conseguenti all'indebitamento contratto per supportare l'investimento finalizzato all'acquisizione.

La Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate esprimeva parere contrario alla disapplicazione del citato art. 172 argomentando che la società incorporante risultava sostanzialmente inattiva e priva di vitalità aziendale e che l'operazione di fusione, non supportata da valide motivazioni economiche, era sostanzialmente diretta - attraverso l'utilizzo della perdita dell'incorporante per abbattere la base imponibile dell'incorporata - a

conseguire un indebito vantaggio fiscale realizzato attraverso l'aggravamento di obblighi o divieti previsto dall'ordinamento tributario.

La Esse.....S.r.l. si è rivolta a questa Commissione ritenendo che la determinazione amministrativa assunta dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate sia sprovvista di ogni seppur minima motivazione, di qualsiasi fondamento giuridico e contraria alla normativa tributaria relativa all'imposta sul reddito d'impresa e chiede che venga annullato il provvedimento di diniego e che venga riconosciuto e dichiarato il diritto della società ricorrente alla deduzione delle perdite conseguite nell'operazione di investimento oggetto dell'interpella.

I motivi del ricorso sono: D'impugnabilità diretta ed immediata del provvedimento di diniego senza dover attendere la previa emanazione di un avviso di accertamento e la carenza di motivazione ed illegittimità del provvedimento di diniego ampiamente argomentata illustrando la natura finanziaria non elusiva dell'operazione, la tecnica di acquisizione, le ragioni economiche ed imprenditoriali dell'operazione di fusione mediante incorporazione, la retrodatazione degli effetti della fusione ed il motivo del versamento della somma di 4 milioni di euro da parte della società incorporante, sostenendo infine che non risultano applicabili i parametri di vitalità dall'ad. 172, comma 7, del TUIR nell'ipotesi di società di nuova costituzione.

L'Ufficio di Bassano del Grappa dell'Agenzia delle Entrate, nella sua costituzione in giudizio, rileva in via preliminare tre motivi di inammissibilità del ricorso:

- per difetto di giurisdizione del giudice tributario, sostenendo la tesi della CTP di Salerno secondo la quale "... si tratta di un'attività amministrativa anteriore all'instaurarsi di un rapporto specificatamente tributario tra le parti in causa che ricade conseguentemente nella generale giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo";

- perché proposto avverso un atto non autonomamente impugnabile, richiamandosi alla giurisprudenza e sottolineando che l'atto di cui è causa non è incluso nell'elenco tassativo di cui all'ad. 19 dei D.Lgs.546192; - per carenza di legittimazione passiva in capo all'Agenzia delle Entrate Ufficio di Bassano perché l'atto impugnato non è stato da essa emanato ma dal Direttore Regionale del Veneto della stessa Agenzia. L'Ufficio ricorda che nella fattispecie esso deve limitarsi ad esprimere un parere, obbligatorio ma non vincolante, alla

Direzione Regionale che è il soggetto competente all'emanazione del provvedimento ed è pertanto legittimato passivamente a stare in giudizio.

L'Ufficio si sofferma poi a contrastare la carenza di motivazione e l'illegittimità del provvedimento di diniego sostenute dalla ricorrente.



La Direzione Regionale del Veneto dell'Agencia delle Entrate nelle sue controdeduzian: chiede, in via

preliminare, declaratoria di incompetenza territoriale in quanto a norma dell'art. 4 dei D.Lgs. 546192 la CTP competente andrebbe individuata nella CTP di Venezia.

Inoltre, invoca difetti di giurisdizione in quanto atto non incluso nell'elencazione di cui all'arL 19, comma 1, del D.Lgs. 546192, in quanto atto discrezionale dell'A.F. ed avente efficacia non vincolante per il contribuente e

non essendo atto idoneo a manifestare una pretesa tributaria definitiva e quindi atta a pregiudicare i diritti soggettivi del contribuente.

Nel merito ribadisce le stesse ragioni contenute nella risposta negativa delt'irterpelio.

Questa Commissione osserva;

che oggetto del ricorso è un atto da cui non scaturiscono conseguenze giuridiche. Queste scaturiranno dall'avviso di accertamento relativo alle pretese tributarie in applicazione dei parere negativo opposto dai'A.F. alla richiesta di disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR. In quella sede la ricorrente troverà ampia tutela giurisdizionale delle proprie ragioni ricorrendo, nei modi e nei tempi previsti, alla competente Commissione Tributaria Provinciale;

che nella presente fase del rapporto contribuente - A.F. rappresentata nel ricorso si è in presenza di un parere deli'A.F. vincolante solo per se stessa e non per il contribuente e la mancanza di un avviso di accertamento, di una conseguente pretesa impositiva e quindi di eventuali diritti del contribuente da tutelare

impedisce a questa Commissione di entrare nel merito della questione e cioè se disapplicare la norma o confermarla;

che di conseguenza il ricorso va dichiarate inammissibile, e tale declaratoria di inammissibilità assorbe tutte le altre eccezioni sollevate dall'A. F.;

che la complessità della materia è un giusto motivo per la compensazione fra le parti delle spese di giudizio.

PQM

Dichiara inammissibile il ricorso. Spese compensate.

Il Relatore

Il Presidente

