

**DINIEGO DEL RIMBORSO DEL CREDITO I.V.A.,
A SEGUITO DI ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE
DELLE NORME ANTIELUSIVE SULLE SOCIETA'
DI COMODO, DI CUI ALL'RT.30, L. 724/1994.**

(Sentenza della C.T.P. sez.4, di Palermo, nr.626-04-09, pronunciata il 21.10.2009, depositata il 30.12.2009).

A cura di Antonino Pernice

MASSIMA: Nell'ipotesi di presentazione istanza di disapplicazione delle norme antielusive sulle società di comodo, con richiesta di rimborso del credito Iva, a seguito di diniego dell'ufficio, non potendo essere considerata non operativa per i motivi ed i documenti prodotti, la CTP di Palermo, in base alla documentazione prodotta dalla società ricorrente, ha potuto acclarare che la società ricorrente non ha posto in essere un'attività preordinata e cosciente di tipo elusivo, finalizzata a conseguire vantaggi, riduzioni di imposte, o rimborsi altrimenti non dovuti, ma si è trovata, in via contingente, nella necessità di affrontare un processo di ristrutturazione ed ampliamento dell'immobile strumentale, che non le ha consentito, limitatamente alla durata dei lavori, la consueta piena operatività. Peraltro, la società non ha potuto svolgere regolarmente la sua attività per mancanza

delle prescritte autorizzazioni di idoneità dell'immobile in ristrutturazione. In effetti, la società ricorrente ha dedotto i motivi oggettivi che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi stabiliti dalla legge.

Pertanto, il ricorso è fondato e meritevole di accoglimento.

Svolgimento del processo:

Premessa: La società ricorrente si è costituita in giudizio, contro il provvedimento emesso dall'Agenzia delle entrate, avente per oggetto il mancato riconoscimento del rimborso del credito Iva, ai sensi dell'art.30 della L.724 del 23.12.1994, in quanto la società non risultava operativa e chiedeva alla CTP, fra l'altro, di riconoscere il diritto del ricorrente ad ottenere il richiesto rimborso del credito Iva, non potendo essere considerata non operativa per i motivi ed i documenti prodotti.

Punto 1) L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio, ai sensi dell'art.23, 2[^] c., d.lgs. 546/92, e presentava le proprie controdeduzioni con le quali contestava tutti i motivi posti a sostegno del ricorso introduttivo e, in particolare, eccepiva che il contribuente aveva presentato alla Direzione Regionale delle entrate richiesta di disapplicazione della nuova disciplina sulle società di comodo, avendo effettuato interventi di ristrutturazione ed ampliamento che hanno comportato considerevoli investimenti al fine di far

fronte alla concorrenza e non ha potuto operare a causa del mancato rilascio del certificato di abitabilità da parte del Comune competente.

Negava la competenza della CTP a riconoscere e decidere sulla disapplicazione dell'art.30 della L. 724/94 in quanto la competenza è stata conferita alla DRE.

Sosteneva, ancora, la "non operatività" della società, stante anche l'avvenuta presentazioe della istanza per la disapplicazione dell'art.30 della L.724/94, emanata con intendimento antielusivo e di scoraggiamento della permanenza in vita di società, che se costituite senza finalità elusive, resta prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati, cioè di società che, per diverse ragioni non svolgono alcuna attività.

Pertanto, l'ufficio resistente sosteneva che *"in presenza di società non operative – secondo quanto previsto dal 4^o comma dell'art.30 della L.724/94, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'Iva non è ammessa al rimborso, né può costituire oggetto di compensazioni ai sensi dell'art.37-bis, comma 8, dpr 600/73"*.

L'ufficio sosteneva che a seguito di domanda di disapplicazione, la società aveva dichiarato che la ristrutturazione aveva reso l'immobile parzialmente inagibile, mentre la documentazione prodotta dalla società richiedente non ha dimostrato che gli interventi edili abbiano avuto riferimento solo alla ristrutturazione di una parte dell'edificio, oppure abbiano interessato

ampliamenti dello stabile ed in estrema sintesi non è stato dimostrato se l'intero edificio era inagibile per intero o solo parzialmente.

Controdeduceva che il provvedimento di rigetto della istanza non era da considerarsi come atto definitivo di diniego della mancata applicazione dell'art.30 della L.724/94, ma un implicito invito a ripresentare la richiesta con tutti i documenti necessari per un completo o migliore esame della documentazione.

Pertanto, in mancanza dell'espletamento di dette formalità e della documentazione in proprio possesso, l'ufficio ha ritenuto di trovarsi davanti ad una istanza di rimborso nascente da fatti e negozi, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario al fine di ottenere indebiti rimborsi che in quanto tali non sono opponibili, giusta disposizione dell'art.30, comma 4-bis della L.724/94 che stabilisce le modalità da osservare per la richiesta di disapplicazione.

Punto 2) Il contribuente depositava Memore illustrative ribadendo tutte le eccezioni sollevate in sede di produzione del ricorso introduttivo del giudizio e, tenendo conto delle controdeduzioni formulate dall'ufficio resistente, argomentava che il contribuente ha presentato istanza di disapplicazione delle disposizioni dell'art.30 della L.724/94, ritenendo il ricorso dei presupposti di legge, stante che son stati effettuati interventi straordinari di ristrutturazione ed ampliamento, tali che la società non ha potuto svolgere

regolarmente la sua attività e, pertanto, per questo, non è stata in grado di ritrarre i “ricavi minimi” richiesti dalla legge e, ricorrendo l’applicabilità del comma 4-bis dell’art.30 della L.724/94, in base al quale *“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, per cui la società può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni ai sensi dell’art.37-bis, comma 8, dpr 600/73”*.

D’altra parte l’ufficio non ha provato il contrario, ma si è solo limitato a comunicare che il credito Iva non poteva essere richiesto a rimborso o compensato in quanto tale società non era operativa.

Il ricorrente lamentava che:

- il disconoscimento dei vantaggi fiscali è subordinato all’attuazione di una particolare procedura, caratterizzata da un contraddittorio preliminare con il contribuente e da disposizioni speciali sull’iscrizione a ruolo;
- l’ufficio ha tenuto un comportamento illegittimo, in violazione delle disposizioni previste nell’art.37-bis 4[^] e 5[^] comma, dpr 600/73, che sanciscono il principio che l’avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2 dello stesso art.37-bis, ancora, che l’avviso di accertamento deve

essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente;

- d'altra parte, il comma 8, dell'art.37-bis prevede che, le norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi (art.30, comma 4-bis, L.724/94 - applicazione delle presenti per le società ed enti non operativi);
- in sostanza, di fronte al comportamento ritenuto corretto dalla società, l'onere della prova della pratica abusiva grava sull'A.F. la quale, nell'assolvere all'obbligo di motivazione degli atti di rettifica e accertamento, non può limitarsi alla formulazione di generici rilievi e richiami legislativi, dovendo bensì indicare gli elementi a sostegno circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata (Vgs. Cass. sent. n.25374/2008);
- il comportamento dell'ufficio è illegittimo, in quanto manca la motivazione a provare: a) l'assenza di valide ragioni economiche; b) l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento; c) il conseguimento di un risparmio fiscale altrimenti indebito;

- secondo la Cass. sent. n.1465 del 21.01.09, spetta all'A.F. provare il disegno elusivo a sostegno delle rettifiche operate nonché le supposte modalità di manipolazioni di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale;
- mancano gli elementi caratterizzanti e pregnanti un'attività elusiva sistematica e preordinata coscientemente, in modo continuativo, a conseguire benefici o vantaggi, come riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti (Vgs. R.M. n.114/E del 06.07.2001).

Pertanto, chiedeva: il riconoscimento del diritto al rimborso dell'intero credito Iva richiesto, con l'annullamento del provvedimento impugnato di diniego del rimborso del credito Iva chiesto a rimborso, riconoscendo il diritto agli interessi legali ed onorari come per legge.

La CTP, ha emesso la seguente DECISIONE:

In merito alle eccezioni dell'ufficio di cui al punto 1): non fondata la eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di competenza e giurisdizione della CTP nella fattispecie trattata, ai sensi degli artt.3 e 4 d.lgs. 546/92.

Secondo la Commissione il Provvedimento tributario negativo definitivo emesso dall'ufficio, oggetto d'impugnazione, rientra tra gli atti previsti dall'art.19, lett.g) ed h) dell'art.19 d.lgs. 546/92, riguardante gli "Atti impugnabili ed oggetto del ricorso".

Una soluzione diversa priverebbe il contribuente di ogni mezzo di difesa dei propri diritti e ciò in palese contrasto con i principi sanciti dall'art.24 Costituzione.

In ordine al punto 2), la Commissione ritiene fondato l'intero *escursus* difensivo sviluppato nel ricorso e nella memoria illustrativa, in quanto la società ricorrente non ha posto in essere un'attività preordinata e cosciente di tipo elusivo, finalizzata a conseguire vantaggi, riduzioni di imposte, o rimborsi altrimenti non dovuti.

La società si è trovata, in via contingente, nella necessità di affrontare un processo di ristrutturazione ed ampliamento complessivamente migliorativi della propria struttura, per reggere la concorrenza del settore, che non le ha consentito, limitatamente alla durata dei lavori, la consueta piena operatività. In effetti, le opere di ristrutturazione hanno riguardato, fra l'altro, tutti gli ambienti dell'immobile strumentale, attraverso la demolizione e ricostruzione di alcuni tramezzi, rifacimento intonaci interni ed esterni, pavimentazioni, nonché l'adeguamento degli impianti elettrici, idrici e fognari.

Alla fine dei lavori è stato ottenuto il certificato di agibilità. Tutti gli adempimenti edilizi, contabili e tributari sono stati certificati dalla documentazione allegata al ricorso e non risulta che detta documentazione sia stata, per la parte di sua competenza, contestata dall'ufficio al fine delle valutazioni necessarie ad acclarare la mancanza di volontà elusiva tributaria riferibile alla società.

Dalla circostanziata documentazione agli atti del fascicolo, si evince la fondatezza di quanti in essi sostenuto in ordine ai motivi giustificativi del diniego contenuti nel provvedimento opposto e nelle controdeduzioni fornite dall'ufficio.

La Commissione ritiene condividere la tesi formulata dal ricorrente quando afferma che la società ha presentato l'istanza prevista per la disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui all'ar.37-bis dpr 600/73, in cui ha dedotto i motivi oggettivi che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi stabiliti dalla legge.

Inoltre, ha provveduto a compilare il prospetto del quadro RF, nel quale è richiesta l'indicazione dei dati necessari per effettuare la verifica dell'operatività e determinare il reddito imponibile minimo.

Dall'altro, l'ufficio ha notificato il provvedimento di diniego del rimborso del credito Iva in quanto la società era considerata non operativa, senza fornire la prova contraria prevista dalla legge.

La Commissione, pertanto, ritiene il ricorso fondato e meritevole di accoglimento.

Ritiene di riconoscere il dritto al pagamento degli interessi, ai sensi dell'art.1282 c.c., dell'art.38-bis dpr 633/72 e dell'art.1, della L.212/2000.

In ordine alle spese di giudizio, tenuto conto del principio di soccombenza nel giudizio e, avuto riguardo alla complessità della vertenza trattata e del continuo e rapido evolversi della legislazione e della giurisprudenza, non sempre univoca nella materia de qua, ritiene di disporre la compensazione delle spese di giudizio.

La Commissione, pertanto:

- rigetta la domanda di inammissibilità del ricorso avanzata dall'ufficio;
- accoglie il ricorso, annulla il provvedimento impugnato e riconosce alla società ricorrente il diritto al richiesto rimborso del credito Iva;
- dichiara il diritto alla corresponsione degli interessi legali sul credito erariale, come per legge;
- dispone la compensazione delle spese, competenze ed onorari del giudizio.

NOTE.

Disposizioni antielusive.

Secondo l'art.37-bis, 1^a comma, dpr 600/73 *“Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.*

2^a comma.*“L'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1.*

Il 3^a comma fissa le operazioni ai quali si applicano le disposizioni del 1^a e 2^a c. c.:

- a) *trasformazioni (art.2498 c.c.); fusioni (art.2501 c.c.); scissioni (art.2506 c.c.); liquidazioni volontarie (artt.2289, 2309, 2484, 2497 c.c.) e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;*

- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;*
- c) cessioni di crediti;*
- d) cessioni di eccedenza d'imposta;*
- e) operazioni di cui al D.Lgs. 544 del 30.12.92 (relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società);*
- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art.81 (ora 67), 1^a c., lett. da c) a c-quinquies) TUIR;*
- f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art.117 TUIR;*
- f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art.26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in un Stato dell'UE;*
- f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art.2359 c.c., una delle quale avente sede legale in uno degli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato, individuati ai sensi dell'art.167, c.4, Tuir, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.*

4[^] comma. *“L’avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i co. 1 e 2.*

5[^] comma. (...) *“l’avviso d’accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.*

8[^] comma. *“Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi (art.30, comma 4-bis, L.724/94 (applicabilità delle presenti disposizioni per le società ed enti non operativi).*

A tal fine il contribuente deve presentare istanza (di interpello) al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione (INTERPELLO CORRETTIVO O RULING PASSIVO).

Si tratta di una particolare procedura, introdotta nell’ordinamento tributario dall’art. 7, D.Lgs. 358/97, che consente al contribuente di:

- rivolgere al Direttore regionale dell’Agenzia delle Entrate un’istanza (INTERPELLO) per chiedere la disapplicazione, nei riguardi del caso prospettato, di norme tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi.

Una risposta positiva all’istanza, **entro il termine di 90 giorni** dalla ricezione della stessa, permette al contribuente di non applicare disposizioni volte a limitare deduzioni, detrazioni e crediti di imposta: a tal fine, deve essere dimostrato che la mancata applicazione di tali norme non determina, nel caso di specie, effetti elusivi.

Le risposte rese dall’Amministrazione interpellata devono, infatti, essere comunicate al contribuente, non oltre 90 giorni dalla presentazione dell’istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo.

Infatti, non è ammesso ricorso amministrativo ad altro organo dell’Amministrazione finanziaria.

Nell’ipotesi, invece, di mancata risposta entro il termine di 90, a differenza di quanto accade nell’interpello ordinario, non si realizza una forma di silenzio-assenso.

A differenza dell'interpello ordinario, diretto ad ottenere dall'Amministrazione finanziaria l'interpretazione di norme applicabili al caso di specie:

- con l'interpello correttivo si chiede, invece, la disapplicazione di alcune disposizioni tributarie.

L'interpello correttivo o ruling passivo, rispetto all'interpello speciale (art.21. L.413/91), può potenzialmente riguardare la disapplicazione di qualsivoglia norma elusiva, eccettuate quelle riservate e tassativamente individuate, all'interpello ex art.21, L.413/91.

Come precisato dalla C.M. 7/E/2009, **nell'ambito dell'interpello correttivo si inseriscono le istanze per la disapplicazione della disciplina sulle società non operative prevista dall'art.30, comma 4-bis, Legge 23.12.1994, n. 724.**

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate sottolinea come **l'avvenuta presentazione di un'istanza di disapplicazione della normativa sulle società di comodo è condizione per potere validamente impugnare l'eventuale avviso di accertamento notificato.**

La disapplicazione non è, infatti, ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative.

Come si vede, il disconoscimento dei vantaggi fiscali è subordinato all'attuazione di una particolare procedura, caratterizzata da un contraddittorio preliminare con il contribuente e da disposizioni speciali sull'iscrizione a ruolo.

In base all'art.37-bis, commi 4 e 5, il contribuente si deve attivare a provare l'esistenza di valide ragioni economiche idonee ad escludere la presunzione prevista dall'art.37-bis citato.

L'ufficio, di contro, deve operare una valutazione, indicando, a pena di nullità, le ragioni per cui intende disattendere i chiarimenti forniti dal contribuente circa la non elusività dell'operazione.

L'onere della prova della pratica abusiva grava sull'Amministrazione finanziaria la quale, nell'assolvere all'obbligo di motivazione degli atti di rettifica e accertamento, non può limitarsi alla formulazione di generici rilievi, dovendo bensì indicare gli elementi a sostegno dell'assunto circa lo

scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata (Cass. n.25374/2008).

L'ufficio deve motivare:

- l'assenza di valide ragioni economiche;
- l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento;
- il conseguimento di un risparmio fiscale altrimenti indebito.

Un'operazione priva di valide ragioni economiche non può ritenersi elusiva, se non ne deriva un risparmio d'imposta e se tale risparmio non può reputarsi altrimenti indebito.

Come affermato dalla Cass. n.1465, del 21.01.2009, spetta all'Amministrazione finanziaria provare il disegno elusivo a sostegno delle rettifiche operate nonché le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale.

Incombe invece al contribuente allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni così strutturate.

Gli elementi necessari per l'applicazione delle disposizioni antielusive sono:

1. il ricorso ad una delle operazioni (fusioni, scissioni, cessioni, conferimenti, ecc.) specificatamente previsti;
2. il conseguimento di vantaggi fiscali o, comunque, il sostenimento di un onere tributario inferiore rispetto a quello derivante dall'adozione di altre procedure che portino allo stesso risultato di quella posta in essere o che s'intende porre in essere;
3. l'utilizzo di un meccanismo in sé lecito ma sostanzialmente disapprovato dall'ordinamento tributario, concretizzandosi nell'uso di espedienti che finiscono per stravolgere i principi del sistema. Tale profilo è quello che distingue l'elusione dal lecito risparmio d'imposta, intendendosi per quest'ultimo l'utilizzo della procedura fiscalmente più conveniente tra quelle che il sistema mette consapevolmente a disposizione su un piano di pari dignità;
4. la finalità che spinge il contribuente ad agire deve essere esclusivamente ispirata al conseguimento del vantaggio fiscale e quindi priva di "*valide ragioni economiche*" scaturenti da apprezzabili esigenze o progetti di tipo extracontabile.

La norma antielusiva pone l'accento sul disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente in quanto, caratteristica tipica dell'elusione è che la stessa, in genere, non si esaurisca in una sola operazione ma si basa su una pluralità di atti tra loro coordinati (R.M. 114/E del 06.07.01)

Nucleo essenziale dei comportamenti elusivi è, quindi, l'utilizzare scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici, ottenendo vantaggi che il sistema ordinariamente non consente ed indirettamente disapprova.

Le caratteristiche del fenomeno elusivo, prima erano basate sul termine "fraudolentemente" ora si fa riferimento agli atti, privi di valide ragioni economiche, **diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario** e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Secondo la **Cass. sent. n.12042 del 25.05.2009**, non si dovrebbe essere punibili per l'incertezza della fattispecie incriminatrice, la cui portata nel caso di elusione sarebbe incerta.

Secondo l'art.30, 1^a comma, L. 724 del 23.12.1994 - Testo in vigore dal 01.01.07 modif. dalla L.296/06), sulle società di comodo, "(...)" "le società si considerano non operative, allorquando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli

incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi calcolati applicando le percentuali ivi stabilite.

*4[^] comma. **Per le società non operative** l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'Iva non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione o di cessione. Qualora **per tre periodi di imposta consecutivi** la società non operativa non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'Iva non inferiori all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi (sostituito dall'art.35, c.15, lett.c), D.L. 223/06).*

*Comma 4-bis. In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati secondo il comma 4, **la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive** ai sensi dell'art.37-bis, 8[^] c., Dpr 600/73 (così modificato con effetto dal 01.01.07, dall'art.1, c.128, lett.f), L.244/07).*

*Comma 4-ter. Con **Provvedimento del direttore dell'agenzia entrate (del 14.02.08)** possono essere individuate determinate **situazioni oggettive**, in presenza*

delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis (aggiunto, con effetto dal 01.01.08, dall'art.1, c.128, lett.f), L.244/07).

Le cause di esclusione automatica dal regime delle società di comodo (Finanziaria 2008) sono:

- società con numero di soci inferiore a 50;
- società con più di 10 dipendenti negli ultimi due anni;
- società assoggettate a procedure concorsuali o in amministrazione controllata o straordinaria;
- società con valore della produzione superiore al totale attivo;
- società partecipate per almeno il 20% da enti pubblici;
- società congrue e coerenti con gli studi di settore;
- società obbligate a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto.

Altre cause oggettive (Provvedimento direttore Agenzia del 14.02.08):

- Società in liquidazione con impegno alla cancellazione entro l'anno successivo;
- società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
- società con immobili locati ad enti pubblici;
- società con partecipazioni in società non di comodo, società escluse dalla disciplina, società estere collegate (RFC);
- società già escluse in precedenza senza mutamento delle condizioni pregresse.

La Finanziaria 2008 e il correlato Provvedimento del direttore Agenzia entrate del 14.02.08 hanno ampliato, nell'ottica della semplificazione, le situazioni in presenza delle quali l'esclusione dalla disciplina è automaticamente riconosciuta senza necessità di presentare l'istanza di disapplicazione.

Quindi, ai sensi dell'art.30, comma 4-bis, L.724/94, in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi (...), la società interessata PUO' presentare **ISTANZA DI INTERPELLO (correttivo o ruling passivo)** al direttore regionale delle entrate competente per

territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

Ai sensi dell'art.37-bis, 8^a c., Dpr 600/73, **le norme tributarie** che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, **POSSONO essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi** (applicabile per le società di comodo di cui all'art.30, comma 4-bis, L.724/94).

Ai fini delle imposte sui redditi il mancato superamento del test di operatività comporta l'obbligo di dichiarare il reddito minimo presunto e la possibilità di utilizzare le perdite pregresse solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto.

Ai fini dell'I.V.A., l'eccedenza di credito, risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è superato il test di operatività, non può essere chiesta a rimborso; utilizzata in compensazione; ceduta ai sensi dell'art.5, comma 4-ter, D.L. 70/88.

Qualora le situazioni oggettive invocate dal contribuente si riferiscano ad alcuni soltanto degli ASSET considerati dal 1[^] c. dell'art.30 ovvero riguardino solo parte del triennio rilevante per la determinazione dei ricavi presunti, il direttore regionale potrà tenerne conto ai fini della disapplicazione parziale della disciplina nella misura in cui dette circostanze risultino determinanti per escludere dal test di operatività alcuni asset ovvero per determinare diversamente l'ammontare dei ricavi figurativi o del reddito minimo (Circ. 55/E del 12.10.07).

È consentita la disapplicazione della normativa sulle società non operative, se la società immobiliare dimostra la temporanea **inagibilità dell'immobile** (Circ. 5/E del 02.02.07).

È da ritenere che, la circostanza che la società sia proprietaria di un complesso immobiliare caratterizzato dalla presenza di alcuni beni immobili non produttivi di reddito, in quanto inagibili e non ancora ristrutturati, i valori dei relativi asset non debbano essere presi in considerazione per la determinazione dei ricavi presuntivi ai sensi dell'art.30, L.724/94.

A fronte del provvedimento di disapplicazione, sarà cura del contribuente "neutralizzare" l'effetto delle predette situazioni, non applicando i coefficienti di redditività sul valore degli asset interessati dalla

disapplicazione, né considerando gli eventuali ricavi iscritti a conto economico e direttamente correlabili ai medesimi asset.

La mancanza delle necessarie autorizzazioni amministrative, qualora abbia di fatto reso impossibile l'inizio dei lavori per la realizzazione delle strutture ricettive previste dal Piano attuativo può realizzare una situazione oggettiva determinante ai fini della disapplicazione della disciplina sulle società non operative relativamente all'immobile in attesa di concessione edilizia. Resta inteso che la disapplicazione della disciplina sarà totale ove detto immobile costituisca l'unico asset rilevante ai fini dell'applicazione del test di operatività (Circ. 44/E del 09.07.07).

Secondo la Circ. 5/E/2007 dell'Agenzia entrate la disciplina delle società di comodo ha una finalità antielusiva, in quanto la norma prevede che il contribuente PUO' (facoltà) presentare istanza di interpello disapplicativo *"delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art.37-bis, 8^a c., del Dpr 600/73"*.

Quindi, in sede difensiva, basterebbe dimostrare che non vi è nulla di elusivo a intestare, in modo trasparente, determinati beni a soggetti che agiscono in forma societaria.

Tuttavia, è da ritenere che la disciplina delle società di comodo sia da **inquadrare tra le presunzioni**, in quanto il 1[^] comma dell'art.30 L.724/94 prevede che *“si considerano non operativi”* i soggetti che non superano il c.d. test di operatività.

Quindi, viene fissata una prima presunzione nel considerare non operative le società che non raggiungono ricavi figurativi minimi. A questa presunzione ne segue un'altra, in base alla quale il soggetto ritenuto “di comodo” dovrebbe dichiarare un determinato reddito minimo.

Si tratterebbe, quindi, di una duplice presunzione legale, che però può entrare in gioco solo quando il contribuente non ha dimostrato l'operatività secondo la logica imprenditoriale.

Il contribuente potrebbe fornire la prova contraria dimostrando di essere un soggetto realmente operativo, in quanto svolge effettivamente un'attività secondo le logiche economiche dell'impresa.

È da evidenziare che, in ogni caso, le presunzioni devono avere un canone di relativa ragionevolezza e non possono incidere in modo vessatorio su chi ha l'onere probatorio.

Presentazione dell'interpello di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, come condizione per impugnare l'avviso di accertamento.

L'amministrazione finanziaria già con la Circ. 14/E/2007, e poi con la Circ. 5/E/2009, ha affermato che, in assenza di preventiva istanza, l'eventuale ricorso presentato dal contribuente raggiunto da avviso di accertamento relativo all'applicazione del regime deve considerarsi **inammissibile**.

È da dire che, soprattutto quando non sia possibile individuare una specifica causa di esclusione automatica ma si sia comunque convinti dell'inapplicabilità del regime in presenza di situazioni particolari, è meglio non rischiare e presentare l'istanza.

La richiesta va indirizzata al direttore regionale entrate, va spedita in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero presentato a mano, all'ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Il contribuente deve descrivere compiutamente la fattispecie concreta, deve indicare le oggettive situazioni che di fatto hanno impedito di superare il test di operatività, evidenziando tutti gli elementi necessari alla corretta individuazione e qualificazione della propria posizione fiscale.

L'istanza di disapplicazione è **inammissibile** se risulta priva di dei dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, dell'indicazione dell'eventuale domiciliario presso il quale effettuare le comunicazioni o della sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante, qualora l'assenza di sottoscrizione non sia regolarizzata su invito dell'ufficio.

L'istanza deve essere **preventiva** e, quindi, va presentata presso l'ufficio competente in tempo utile per ottenere la risposta dell'Agenzia prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia ha precisato che:

- le eventuali richieste di ulteriori dati ed elementi saranno limitate ai soli casi in cui i contenuti dell'istanza non siano sufficienti per rispondere alla richiesta avanzata;
- gli uffici non sono necessariamente tenuti a svolgere incisive attività istruttorie (accessi, ispezioni e verifiche) volte a sindacare la congruità e il fondamento degli elementi forniti.

Per le società di persone o le società di capitali trasparenti l'esito della presentazione dell'istanza da parte della società incide anche sugli adempimenti di versamento e dichiarativi dei soci, ai quali la società deve inviare in tempo utile le relative comunicazioni.

Tenuto conto degli atti impugnabili tassativamente indicati dall'art.19, 1^a c., D.Lgs. 546/92, fra l'altro, **il ricorso può essere proposto avverso:**

- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

La Circ. n.98 del 23.04.96, circa il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, ha affermato che la formulazione tecnica della norma mira a conferire al silenzio dell'A.F. per 90 giorni dalla domanda di restituzione il valore di **provvedimento negativo autonomamente impugnabile**, venendo così ad attribuire a tale inerzia un significato tipico.

È da dire che, nel caso in cui:

- il contribuente ha presentato istanza di interpello, ex art.37-bis, Dpr 600/73 per la disapplicazione delle disposizioni sulle società di comodo di cui all'art.30, L.724/94 (per mancanza di autorizzazioni all'esercizio dell'attività), per un determinato anno d'imposta (ad esempio 2007);
- per tale anno d'imposta, l'ufficio avverso la richiesta del rimborso Iva ha emesso provvedimento di diniego o recupero di compensazioni in quanto relativo ad una società non operativa;
- il contribuente ha presentato ricorso avverso il provvedimento di diniego;
- per l'anno d'imposta successivo (ad esempio 2008) il contribuente si trova nella stessa situazione;
- si pone la domanda se il contribuente debba presentare istanza di disapplicazione, come per l'anno precedente, oppure non presentarla in quanto l'ufficio già per fatti analoghi ha già dato una risposta e, quindi, presentare ricorso avverso l'eventuale atto di accertamento emesso dall'ufficio per l'effetto ultrattivo dell'interpello;
- oppure, il contribuente, prima dell'accertamento, può presentare istanza di autotutela, per spiegare i motivi di disapplicazione della norma antielusiva per le società di comodo, eventualmente allegando la

sentenza favorevole del ricorso pendente relativo all'anno precedente, e, eventualmente, avverso l'eventuale diniego presentare ricorso.

Questa considerazione è importante in quanto il ricorso può essere presentato avverso gli atti impugnabili tassativamente indicati dal citato art.19/546, per cui se il contribuente non ha presentato istanza di interpello non può presentare ricorso avverso l'eventuale avviso di accertamento per le società di comodo.

Infatti, come sopra detto, secondo l'Agenzia delle Entrate **l'avvenuta presentazione di un'istanza di disapplicazione della normativa sulle società di comodo è condizione per potere validamente impugnare l'eventuale avviso di accertamento notificato.**

La disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative.

4 marzo 2010

Antonino Pernice