

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 20-2008/T

La disciplina delle «società non operative» (dopo la legge finanziaria 2008)

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 23 maggio 2008

Sommario: 1. Le modifiche alla disciplina delle società non operative dal D.I. 223/2006 alla Finanziaria 2008; 2. Finalità e struttura della disciplina; 3. Le società interessate e le cause di esclusione; 3.1. La forma giuridica e la residenza; 3.2. Le cause di esclusione; 3.3. Le cause di disapplicazione introdotte dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14/2/2008, n. 2008/23681; 4. La verifica della condizione di non operatività; 5. Gli effetti della condizione di "non operatività"; 6. La prova contraria del contribuente; 6.1. Le oggettive situazioni che il contribuente può far valere; 6.2. La recente prassi amministrativa; 6.3. Considerazioni critiche; 6.4. Il procedimento di interpello e la tutela giurisdizionale.

1. Le modifiche alla disciplina delle società non operative dal D.I. 223/2006 alla Finanziaria 2008

Nel corso degli ultimi due anni, la disciplina delle "società non operative", introdotta dall'art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724, è stata oggetto di diverse modifiche ed integrazioni legislative, che hanno inciso profondamente sulla struttura del regime.

A partire dal d.l. n. 223 del 4/7/2006 (convertito in legge n. 249 del 4/8/2006), il legislatore si è mosso chiaramente nella direzione di rafforzare l'efficacia, in termini applicativi, della disciplina in esame, attraverso l'innalzamento dei coefficienti rilevanti per determinare la "non operatività" ed il reddito presunto; la previsione di meccanismi *ad hoc* per quanto attiene gli effetti della non operatività ai fini dell'I.v.a. e dell'I.r.a.p.; la modifica dell'*iter* procedimentale, con la previsione dell'interpello preventivo del contribuente. ⁽¹⁾

Il percorso di revisione normativa si è completato con i successivi interventi contenuti nella legge finanziaria 2007 (legge n. 296 del 27/12/2006) e, da ultimo, nella legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 24/12/2007).

Diversi e rilevanti sono gli aspetti di novità, che richiedono di essere esaminati, presenti nel testo legislativo da ultimo citato ⁽²⁾. Sembra però opportuno, in questa sede, considerare complessivamente la riforma della disciplina delle società non operative che è stata realizzata in questi anni, per cercare di collocare in termini sistematici le diverse innovazioni ed analizzarle alla luce dei numerosi interventi della prassi dell'Agenzia delle Entrate. ⁽³⁾

2. Finalità e struttura della disciplina

In termini generali, il regime contenuto nell'art. 30, legge 714/94, individua un metodo presuntivo di determinazione del reddito minimo, di un imponibile Irap minimo e di operazioni imponibili Iva, che si applica a quelle società commerciali (di persone e di capitali) che, in base a determinati parametri, sono qualificate come "non operative".

La disciplina opera a due diversi livelli.

Ad un primo livello, definisce la "non operatività" degli enti interessati (cosiddetto "test di operatività"), attraverso un confronto tra i proventi d'impresa, risultanti dalla contabilità, e quelli individuati applicando specifici coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e delle altre immobilizzazioni della società.

Ad un secondo livello, per i soggetti che non hanno superato il "test" di operatività, si "presume" un reddito minimo, determinato in rapporto al valore dei beni prima citati, cui sono applicati altri coefficienti. Tale reddito minimo è poi la base per la ulteriore presunzione di un imponibile minimo ai fini Irap; mentre per quanto riguarda l'Iva si prevedono limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza a credito.

E' stato da più parti sottolineato come la finalità sottesa alla disciplina in esame sia quella di "scoraggiare" l'uso dello strumento societario per l'intestazione di beni non funzionali allo svolgimento dell'attività di impresa e, quindi, per il possesso e/o la gestione "passiva", in particolare, di beni immobili e partecipazioni societarie ⁽⁴⁾. In tal senso si esprime anche la relazione governativa alla legge n. 662 del 23/12/1996 (di modifica all'art. 30 legge 724/94) che parla di "uso improprio della struttura societaria", impiegata per "consentire l'anonimato degli effettivi proprietari" e "la deduzione di costi che hanno poco a che fare con l'attività". ⁽⁵⁾

In questa prospettiva, il confronto tra il valore "oggettivo" dei beni posseduti ed i proventi dichiarati dall'ente pare assumere la funzione di identificare i soggetti fiscalmente "pericolosi", che si limitano cioè alla mera gestione dei beni.

Al tempo stesso, però, nella ricostruzione della *ratio legis*, occorre considerare come l'illustrata finalità non conduca ad una "disapplicazione" del regime fiscale d'impresa per il soggetto in esame (ad esempio, considerandolo alla stregua di una società semplice) o di parte di tale regime (ad esempio, ritagliando una sfera di

“non commercialità” per i beni e le partecipazioni in oggetto).

La condizione di “non operatività” del soggetto comporta, infatti, un aggravio in termini probatori per quanto attiene al procedimento di accertamento, visto che si introduce una presunzione, in grado di ribaltare l’onere della prova a carico della società, rispetto al possesso di un reddito minimo (e di un imponibile minimo Irap ed Iva), normativamente fissato in base a parametri di tipo oggettivo.

Il regime delle società non operative pare dunque presentare una doppia natura: da una parte una ispirazione che può essere definita “antielusiva”, perché finalizzata al contrasto dell’utilizzo solo strumentale della forma societaria commerciale; dall’altra, un contenuto che risulta marcatamente “antievasivo” ⁽⁶⁾, ossia diretto a fare emergere proventi non dichiarati. Come si avrà modo di rilevare in seguito, si assiste ad una sovrapposizione di piani se non, forse, anche ad una contraddittorietà tra finalità e strumenti legislativi, in grado di creare diverse condizioni di incertezza rispetto ai problemi di ordine applicativo. ⁽⁷⁾

3. Le società interessate e le cause di esclusione

3.1. La forma giuridica e la residenza

L’art. 30 della legge 724/94 si applica a tutte le società commerciali, di persone e di capitali, assoggettate ad imposizione sui redditi nel nostro territorio. Sono quindi comprese le s.n.c., le s.a.s., le s.p.a., le s.a.p.a., le s.n.c., i soggetti equiparati ex art. 5 T.u.i.r. e le società di ogni tipo non residenti aventi stabile organizzazione in Italia.

La prassi amministrativa, valorizzando il dato letterale della disposizione, ha precisato la non applicazione della disciplina alle società cooperative, alle società consortili e di mutua assicurazione ed agli enti commerciali e non commerciali residenti (circolare n. 48 del 26/2/1997; circolare n. 25/E del 4/5/2007).

Nell’attuale contesto normativo, ai fini della ricostruzione dell’elemento della residenza, è da considerare la disposizione di cui all’art. 73, comma 5-*bis*, T.u.i.r. (introdotto dal d.l. 223/2006), che prevede una presunzione di residenza in Italia per le società c.d. “estero-vestite”, ossia formalmente residente all’estero ma che integrano i criteri di collegamenti con il territorio italiano previsti dalla disposizione citata ⁽⁸⁾. L’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 25/E del 4/5/2007, ha chiarito che l’applicazione della disciplina delle società non operative si produce anche a seguito della presunzione di cui all’art. 73, comma 5-*bis*, T.u.i.r..

La disciplina si applica inoltre a prescindere dalle modalità di determinazione del reddito e, quindi, sia ai soggetti in contabilità ordinaria, sia a quelli in contabilità

semplificata (circ. 25/E/2007).

3.2. Le cause di esclusione

Il primo comma, lett. c), dell'art. 30, legge 724/94, prevede una serie di ipotesi di "non applicazione" della disciplina in esame. Anche alla luce delle considerazioni che si faranno in seguito rispetto all'*iter* procedimentale, è possibile affermare che, al verificarsi di tali fattispecie, l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di applicare le disposizioni di cui all'art. 30 e che il contribuente non ha nessun onere di attivarsi, in particolare, attraverso una richiesta preventiva di disapplicazione.

Il numero delle cause di esclusione (che si elencano di seguito) è stato ampliato, soprattutto ad opera della legge finanziaria 2008. In precedenza, però, il dl 223/2006 aveva eliminato l'ipotesi del "periodo di non normale attività" che, a decorrere dal 4/7/2006, non costituisce più causa automatica di disapplicazione. ⁽⁹⁾

1) Soggetti ai quali è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali

L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che l'obbligatorietà della forma giuridica deve essere imposta da una norma di legge (circolare 25/E/2007). ⁽¹⁰⁾ Nel caso esaminato (risoluzione n. 43/E del 12/3/2007) è stata affermata l'applicazione della disciplina ad una società costituita nella forma di società di capitali per rispettare i requisiti richiesti da un bando provinciale. Anche in base a tale lettura, la *ratio* della disposizione sembrerebbe nel senso di determinare l'esclusione in tutti quei casi in cui la forma giuridica sia imposta da un atto avente natura normativa, pur non essendo legge "in senso stretto", quindi anche in caso di decreti legge e decreti legislativi, di leggi regionali e provinciali, di regolamenti governativi e ministeriali. ⁽¹¹⁾

2) Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta

La prassi dell'Amministrazione è di individuare il primo periodo di imposta in base alla presentazione della dichiarazione di inizio attività ex art. 35, D.p.r. 633/72, con contestuale attribuzione del numero di partita Iva. La soluzione appare corretta, dal punto di vista operativo, anche se occorre distinguere l'elemento formale da quello sostanziale. Nel senso che il "primo periodo di imposta" coincide con quello in cui si determina l'applicazione della disciplina fiscale d'impresa che, in caso di società commerciale, è fissato dal momento di costituzione giuridica del soggetto, ai sensi degli artt. 6, ultimo comma, e 81, T.u.i.r. e 4, D.p.r. 633/72. ⁽¹²⁾ E che pre-

scinde, quindi, dall'inizio effettivo dell'attività produttiva (così anche circ. 25/E/2007). La presentazione della dichiarazione di inizio attività rappresenta un obbligo di tipo formale, logicamente e giuridicamente distinto ed anzi successivo rispetto alla "nascita fiscale" dell'impresa. In tutti quei casi in cui la dichiarazione non è presentata o è presentata tardivamente, il momento a decorrere dal quale considerare il "primo periodo di imposta" dovrà essere quello della costituzione del soggetto giuridico.

Non pare invece possibile considerare quale "primo periodo di imposta" quello successivo ad operazioni di fusione, scissione o trasformazione, se si considera che, civilisticamente come fiscalmente, si tratta di modifiche statutarie che non incidono sulla continuità di tipo soggettivo. In questo senso, si è espressa la *circ. 25/E/2007*, che è giunta alla medesima soluzione anche per il caso di conferimento di azienda in società neo-costituita, sulla base della considerazione che si tratterebbe della "prosecuzione" di una attività già svolta.

Tale ultima affermazione non risulta però del tutto condivisibile, visto che lettera della disposizione fa riferimento ai "soggetti" e non all'"attività" e che quando si costituisce una nuova società, anche se con conferimento di una azienda già esistente, si è in presenza di un soggetto giuridicamente "nuovo". Da un punto di vista sistematico, è inoltre da notare che quando il legislatore ha inteso attribuire rilievo all'attività piuttosto che al soggetto, per individuare il periodo di *start-up*, lo ha fatto espressamente, come nel caso dell'art. 84, secondo comma, T.u.i.r. (che prevede la riportabilità delle perdite nei primi tre periodi d'imposta, a condizione che si tratti di una "nuova attività produttiva"). Considerando, infine, la natura della previsione, che concorre [in negativo] a delineare il perimetro applicativo di una disciplina di tipo presuntivo, non pare possibile giungere ad una diversa e più restrittiva soluzione interpretativa.

3) Società in amministrazione controllata o straordinaria, relativamente ai periodi di imposta interessati da tali procedure

4) Società ed enti quotati

A seguito delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007 (ma, per la fattispecie in esame, in vigore a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4/7/2006), la causa di esclusione si applica:

- a società ed enti che *controllano* società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri,
- alle *stesse* società ed agli enti quotati

- ed alle società da essi *controllate*, anche indirettamente.

Ne deriva la possibilità di una generalizzata esclusione per quanto attiene i gruppi di società quotate, con una estensione che attualmente si riferisce anche alle società *holding*. Nella circ. 25/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai fini del requisito del controllo, occorre considerare tutte le ipotesi comprese nell'art. 2359 c.c.: controllo di diritto "assembleare"; controllo di fatto "assembleare"; controllo "di fatto non assembleare", in virtù di particolari vincoli contrattuali. Sempre secondo l'Agenzia, la causa si considera soddisfatta se "entro la chiusura del periodo di imposta" sia intervenuta la delibera di ammissione alla negoziazione (da parte della competente autorità). Nel caso in cui il requisito del controllo si verifichi nel corso del periodo di imposta, la causa di esclusione può operare qualora lo stesso requisito si sia realizzato per la maggior parte del periodo di imposta considerato.

5) Società esercenti pubblici servizi di trasporto

Rispetto a tale causa di esclusione, la ris. 43/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'esclusione non può applicarsi qualora la società non eserciti direttamente l'attività di trasporto pubblico, limitandosi a gestire una quota partecipativa in una società che opera in tale settore.

6) Società con numero di soci non inferiore a 50 ⁽¹³⁾

La legge finanziaria 2008 ha abbassato da 100 a 50 la soglia del numero dei soci. La circ. n. 9/E del 14/2/2008 ha precisato che il numero minimo deve sussistere per "la maggior parte del periodo di imposta".

7) Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità ⁽¹⁴⁾

Tale causa di esclusione è stata introdotta dalla legge finanziaria 2008 ed è stata interpretata dall'Agenzia (circ. 9/E/2008), in base al tenore letterale, nel senso di ritenere che se anche per un solo giorno il numero di dipendenti è stato inferiore alle 10 unità, l'esclusione non può operare. Secondo l'Agenzia, nonostante la disposizione non lo dica, occorre considerare anche il periodo di imposta in relazione al quale si valuta la operatività/non operatività della società. Per quanto attiene la tipologia delle figure giuridiche da considerare, la circolare da ultimo citata ha chiarito che nel concetto di "dipendenti" rientrano sia i lavoratori a tempo indeterminato sia quelli a tempo determinato, mentre non sarebbero ricompresi i colla-

boratori a progetto e gli amministratori.

8) Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo ⁽¹⁵⁾

La fattispecie è stata prevista dalla legge finanziaria 2008, anche se già la prassi amministrativa era giunta a ritenere, interpretando estensivamente la causa di esclusione prevista per le società in amministrazione controllata ⁽¹⁶⁾ o straordinaria, che la liquidazione giudiziaria, il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa potevano comportare la non applicazione della disciplina delle società non operative (circ. 25/E/2007 e ris. 209/E/2007). Importante è invece la precisazione normativa riguardante le società in concordato preventivo, se si considera che l'Agenzia riteneva che in questo caso i soggetti dovessero presentare l'istanza di disapplicazione, non potendosi applicare alcuna causa automatica di esclusione (circ. 44/E/2007).

9) Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale ⁽¹⁷⁾

Al fine di ritenere realizzata la fattispecie, anch'essa introdotta dalla legge finanziaria 2008, occorre considerare il valore della produzione, come risulta dal raggruppamento A dello schema di conto economico (art. 2425 c.c.), per confrontarlo con il totale dell'attivo che risulta dallo schema di stato patrimoniale (art. 2424 c.c.). In tutti quei casi in cui il primo valore sia superiore al secondo, si evidenziano "tassi di rendimento di oltre il 100%" ⁽¹⁸⁾, in grado da giustificare la non applicazione del regime di cui all'art. 30, legge 724/94.

La norma fa direttamente riferimento ai valori che emergono dai documenti contabili d'impresa, che dunque debbono essere direttamente considerati (con irrilevanza, invece, dei valori di mercato o di quelli, eventualmente diversi, fiscali). Tanto è vero che la circ. 9/E/2008 ha chiarito che, per le società in contabilità semplificata, la verifica della causa di esclusione deve essere effettuata "tenendo conto degli stessi elementi e valori ... evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili". Pare inoltre che tale verifica debba essere compiuta con riferimento esclusivo al periodo di imposta nel quale si valuta la operatività/non operatività del soggetto.

10) Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale ⁽¹⁹⁾

Causa di esclusione introdotta dalla legge finanziaria 2008. Il requisito della partecipazione deve sussistere, ad avviso dell'Agenzia (circ. 9/E/2008), per la maggior parte del periodo di imposta.

11) Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore ⁽²⁰⁾

Causa di esclusione introdotta dalla legge finanziaria 2008. Per quanto attiene la definizione del requisito di congruità, la circ. 9/E/2008 ha affermato che occorre prendere come riferimento il livello puntuale di congruità che emerge dall'applicazione degli studi (Gerico), considerando anche gli specifici indicatori di normalità economica di cui all'art. 1, comma 14, legge 296/2006, alla luce di quanto disposto dal DM 20/3/2007.

Conseguentemente, la congruità, ai fini della disciplina in esame, è data dal maggior valore tra: a) il livello minimo che risulta dall'applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalità economica; b) il livello puntuale di riferimento risultante dalla applicazione degli studi di settore senza considerare gli indicatori medesimi.

Sul punto, è da notare che la ricostruzione dell'Agenzia non tiene conto della evoluzione normativa che ha interessato proprio gli studi di settore e che ha condotto a qualificare gli indicatori di normalità economica come elementi di "natura sperimentale", aventi il valore di "presunzioni semplici" (art. 15, comma 3-bis, D.l. n. 81/2007, convertito con modificazioni in legge n. 127/2007; art. 1, comma 252, legge Finanziaria 2008). Ci si potrebbe dunque attendere una lettura, anche giurisprudenziale, che giunga a non considerare simili indicatori, in quanto dotati di un limitato effetto probatorio, ai fini dell'applicazione della causa di esclusione in questione. Così come potrebbe anche auspicarsi una estensione alla disciplina delle società non operative della interpretazione che la stessa Agenzia ha fornito recentemente (circ. 5/E del 23/1/2008), in materia di studi di settore, giungendo ad affermare che i contribuenti che, pur non rispettando i ricavi "puntuali", "si collocano naturalmente all'interno del c.d. intervallo di confidenza, devono ... considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore".

Circa la definizione della coerenza, la circ. 9/E/2008 ha sostenuto la necessità che la società risulti "correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica". Inoltre, a parere dell'Agenzia, la causa di esclusione, che deve essere verificata con riferimento al solo esercizio in esame, può integrarsi anche a seguito di adeguamento spontaneo in dichiarazione, mentre non trova applicazione per le società soggette ai parametri, considerato il "dato letterale della disposizione".

3.3. Le cause di disapplicazione introdotte dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14/2/2008, n. 2008/23681

L'art. 1, comma 128, lett. f), legge 244/2007 ha inserito il comma 4-ter nell'art. 30 della legge 724/94, il quale prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, possano essere individuate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina delle società non operative, senza la previa presentazione dell'istanza di interpello *ex art. 37-bis*, comma 8, D.p.r. 600/73. Tale provvedimento è stato adottato in data 14 febbraio 2008 ed ha previsto le seguenti cause di disapplicazione:

- *società in stato di liquidazione*, purché assumano in sede di dichiarazione dei redditi l'impegno a richiedere la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La causa opera in relazione al periodo di imposta in corso al momento dell'assunzione dell'impegno, di quello precedente e di quello successivo (oppure dell'unico periodo che comprende l'intero periodo di liquidazione *ex art. 182*, commi 2 e 3, T.u.i.r.). In questo senso è da notare come la norma non ponga dei limiti temporali alla durata o al periodo di inizio della fase di liquidazione, potendo beneficiare della causa di non applicazione anche società che da diversi anni sono in stato di liquidazione ma che assumono oggi l'impegno alla cancellazione;
- *società in stato di fallimento, assoggettate a liquidazione giudiziarie e liquidazione coatta amministrativa, società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria*. La causa opera in relazione a tutti i periodi di imposta precedenti all'inizio delle procedure concorsuali, i cui termini di presentazione della dichiarazione dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure;
- *società sottoposte a sequestro penale o a confisca* (*ex artt. 2-sexies e 2-nonies*, legge 575/1965 e nei casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario). La causa opera nel periodo di imposta in cui è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario e di quelli successivi in cui permane lo stato di amministrazione giudiziaria;
- *società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato ex legge 431/98*. La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare gli immobili in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività;

- *società che detengono partecipazioni* in: a) società che non risultano di comodo ex art. 30 legge 724/94; b) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'articolo da ultimo citato anche in conseguenza di accoglimento di istanza di disapplicazione; c) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime di cui all'art. 168 T.u.i.r. La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare le partecipazioni in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività ⁽²¹⁾;
- *società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione* in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.

Risultano estremamente importanti le indicazioni del Provvedimento del Direttore per quanto attiene la decorrenza delle cause di disapplicazione in esame, fissata già dal periodo in corso al 31/12/2007. Il Provvedimento citato, inoltre, determina la medesima decorrenza anche con riferimento alle "nuove" cause di esclusione previste dalla legge finanziaria 2008 (che dovrebbero, invece, applicarsi a decorrere dal periodo di imposta in corso al 2008). Come ha chiarito anche la circ. 9/E/2008, in questo modo il Provvedimento del Direttore ha considerato le nuove fattispecie di esclusione quali "situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo", già per il periodo di imposta 2007, senza necessità di presentare istanza di interpello.

4. La verifica della condizione di non operatività

Non verificandosi una delle fattispecie di esclusione prima evidenziate, l'applicazione della disciplina delle società non operative è subordinata alla condizione di "non operatività", determinata ai sensi del primo comma, art. 30, legge 724/94. Risulta quindi necessario il confronto tra i componenti positivi effettivamente realizzati dall'impresa ed i componenti positivi minimi determinati in base ai coefficienti previsti dalla norma. Nel caso in cui questi secondi siano superiori ai primi, la società sarà considerata "non operativa". ⁽²²⁾

In relazione al calcolo per determinare la non operatività (così come per fissare presuntivamente l'imponibile minimo), le modifiche più rilevanti sono state apportate dal d.l. 223/2006, che ha provveduto ad innalzare i coefficienti. Ciò ha comportato la possibilità di un'ampia applicazione della disciplina, perché molti più soggetti rispetto al passato possono potenzialmente rientrare nella sfera della "non operatività", ma ha anche suscitato diverse critiche rispetto alla "razionalità" di simile innalzamento, giudicato, soprattutto con riferimento agli immobili, eccessivo rispetto agli indici medi di redditività del mercato. ⁽²³⁾ Le leggi finanziarie del 2007 e del 2008 hanno ulteriormente definito coefficienti e tipologia di beni compresi nel

calcolo in esame.

Come si è accennato, il primo elemento da considerare è l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico del soggetto interessato. ⁽²⁴⁾

In particolare, per i ricavi e degli altri proventi, si tratta della somma delle voci A.1 e A.5 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c. (circ. 48/E/2007). L'Agenzia delle Entrate ha però affermato che, se obbligati a redigere il bilancio ai sensi dell'art. 2425 c.c., le società debbono considerare tra i proventi anche gli importi rientranti nelle voci C.15 o C. 16 e, quindi, i proventi da partecipazioni e gli altri proventi finanziari (circ. 25/E/2007; sul punto anche la ris. 13/E del 18/1/2008).

Per le rimanenze, occorre prendere in esame la somma delle voci A.2, A.3 e B.11), ⁽²⁵⁾ che devono essere tenute in considerazione solo se evidenziano valori positivi e, quindi, un "incremento" delle rimanenze, secondo quanto affermato nella circolare n. 25/E del 4/5/2007. ⁽²⁶⁾

Tale risultato deve essere confrontato con quello predeterminato normativamente, attraverso l'applicazione dei coefficienti indicati dall'art. 30, primo comma, legge 724/94, alle partecipazioni in società di persone ed a soggetti Ires, alle immobilizzazioni costituite da beni immobili (e beni di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. a, D.p.r. 633/72) ⁽²⁷⁾, alle altre immobilizzazioni finanziarie, secondo le percentuali previste (si veda la tabella n. 3 allegata al presente studio).

L'art. 30, secondo comma, legge 724/94, dispone poi che i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle "risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti". ⁽²⁸⁾ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i due periodi di imposta precedenti debbono essere presi in considerazione anche se interessati da cause di esclusione automatica o di disapplicazione conseguenti all'accoglimento dell'istanza di interpello preventivo (circ. 11/E del 16/2/2007). L'Agenzia ha inoltre, in diverse occasioni, affermato che, per poter operare il confronto, il valore dei beni deve essere ragguagliato ai giorni di effettivo possesso degli stessi nel corso del periodo di imposta. ⁽²⁹⁾

Sul tema occorre svolgere qualche considerazione rispetto alle più recenti modifiche normative.

Già la legge finanziaria 2007 aveva disposto una attenuazione dei coefficienti per gli immobili "a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti", essendo, in questi casi, sostanzialmente ripristinate le percentuali anteriori all'entrata in vigore del D.l. 223/06, del 4% e del 3% ai fini della determinazione, rispettivamente, della non operatività e del reddito minimo.

Inoltre, per quanto riguarda gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la legge Finanziaria 2007 aveva ridotto il coefficiente per fissare la non opera-

tività al 5%. Scelta che è stata confermata dalla legge Finanziaria 2008, che, con riferimento a tali immobili, ha ulteriormente ridotto al 4% il coefficiente per determinare il reddito minimo.

La legge finanziaria 2008 ha poi soppresso la disposizione di cui all'ultimo periodo del primo comma art. 30, relativa ai beni situati in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti, che riduceva le percentuali previste dallo stesso comma al fine di determinare la soglia di operatività, con riferimento ai titoli ed alle altre immobilizzazioni. Contestualmente, è stata modificata la lettera b) dello stesso primo comma, relativa alle percentuali da applicare alle immobilizzazioni costituite da beni immobili (e da beni indicati nell'art. 8 *bis*, primo comma, lett. a, dr 633/72), prevedendo la nuova aliquota del 1% per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Per questi stessi immobili, inoltre, la percentuale per determinare il reddito minimo è stata fissata allo 0,9%. ⁽³⁰⁾ Le modifiche disposte dalla Finanziaria 2008 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007.

Per quanto attiene alle partecipazioni, è da sottolineare la modifica apportata all'art. 30, primo comma, lett. a), legge 724/94, dalla legge finanziaria 2007, che ha comportato un allargamento della categoria dei beni cui applicare il coefficiente del 2%. Categoria che nella versione in vigore include tutti i beni indicati nell'art. 85, primo comma, lettere c), d) ed e), così come le quote di partecipazioni in società commerciali di persone. Secondo l'Agenzia dovrebbero anche essere comprese le partecipazioni, in società di persone o di capitali, aventi i requisiti per l'applicazione del regime della PEX, ex art. 87 T.u.i.r. (circ. 6/E del 13/2/2006, circ. 25/E/2007, circ. 11/E/2007). La soluzione non convince del tutto. Se infatti è vero che l'art. 30, legge 724/94, prevede l'inclusione delle quote di partecipazione (oltre che degli strumenti finanziari e delle obbligazioni), "anche se i predetti beni o partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie", d'altra parte è da sottolineare che la stessa formulazione dell'art. 85 (lettere c, d) espressamente esclude le partecipazioni ed i titoli "cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87".

La soluzione dell'Agenzia può tuttavia porsi in coerenza con la *ratio* della disciplina, a condizione di rendere omogeneo il confronto tra, da una parte, la "redditività" delle partecipazioni (espressa applicando il relativo coefficiente) e, dall'altra, i proventi "effettivamente" conseguiti dalla società (in termini di utili e plusvalenze). Non considerando, quindi, per questo secondo profilo, le plusvalenze ed i dividendi fiscalmente rilevanti (che sono solo una percentuale di quelli effettivi) ma quelli effettivamente percepiti, così come emergono dai dati contabili (come si è visto, si tratta delle voci C15 e C16 del conto economico).

In questo senso si riesce a rendere il raffronto realmente significativo ai fini della verifica della non operatività ed a far sì che la disciplina della PEX, ma anche

quelle di "esclusione" dei dividendi, non si risolvano in una penalizzazione per il contribuente. ⁽³¹⁾

Infine, per quanto riguarda i crediti, la prassi dell'Agenzia (circ. 25/E/2007) è nel senso di considerarli rilevanti solo in quanto si tratti di crediti da finanziamento, con esclusione dei crediti aventi natura commerciale, generati da operazioni finalizzate all'acquisizione di beni e servizi. Si ritiene siano esclusi anche gli interessi che maturano sui crediti diversi da quelli da finanziamento. ⁽³²⁾

5. Gli effetti della condizione di "non operatività"

Qualora la società non abbia superato il *test* di operatività, si produrranno le conseguenze fissate dall'art. 30, commi 3, 3-*bis*, 4, legge 724/94 ed in particolare:

Presunzione di reddito minimo ai fini Ires o Irpef

L'applicazione delle percentuali di cui al comma 3 agli stessi beni (e relativi valori) considerati per determinare la non operatività, vale a determinare un reddito minimo presunto, ai fini Ires o Irpef, per i soggetti non operativi, salvo l'ordinario potere di accertamento dell'Amministrazione (che quindi non ha una limitazione rispetto ad una diversa determinazione del reddito, tramite altri strumenti accertativi che l'ordinamento mette a disposizione).

Sono previste specifici coefficienti (si rinvia alla tabella n. 3 allegata al presente studio) ed, a differenza del test di operatività, il valore dei beni non va rapportato al triennio, ma considerato con esclusivo riferimento al periodo di imposta interessato.

La norma specifica anche che, nella individuazione del reddito minimo presunto, le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo. La circolare 25/E/2007 ha precisato che la restante perdita può essere riportata nei periodi di imposta successivi, nei limiti indicati dall'art. 84, T.u.i.r. e che, con riferimento alle società di persone, per cui opera come noto il principio di trasparenza, la limitazione al riporto delle perdite riguarda tutte quelle conseguite dai soci persone fisiche o enti commerciali, incluse, "quindi, anche quelle eventualmente derivanti dallo svolgimento di un'attività imprenditoriale autonoma del socio o quelle derivanti dalla partecipazione a società di persone considerate o meno operative". ⁽³³⁾

Ai fini della determinazione del reddito minimo, inoltre, occorre considerare anche gli eventuali trattamenti di esenzione ed esclusione cui sono assoggettati i proventi d'impresa, come nel caso di dividendi esclusi (art. 89 T.u.i.r.) e plusvalen-

ze esenti (art. 87 T.u.i.r.). L'Agenzia ha chiarito che la disciplina delle società di comodo non "implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste" (circ. 25/E/2007, circ. 48/E/1997), con la conseguenza che il reddito minimo imponibile sarà pari alla differenza tra il reddito presunto e il reddito escluso per effetto di disposizioni agevolative (circ. 25/E/2007, par. 4.1.).

Presunzione di un valore minimo della produzione netta ai fini Irap

La finanziaria 2007 ha previsto una rilevante conseguenza anche per quanto riguarda l'Irap, introducendo la presunzione per cui, salvo l'ordinario potere di accertamento dell'Amministrazione, il valore della produzione netta dei soggetti non operativi è considerata non inferiore al reddito minimo determinato ai fini delle imposte sui redditi aumentato: a) delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; b) dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; c) dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente; d) degli interessi passivi. Simile previsione normativa si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 1/1/2007. ⁽³⁴⁾

Anche per la determinazione dell'imponibile minimo presunto, debbono essere considerati eventuali trattamenti di tipo agevolativo (come per il c.d. "cuneo fiscale" ex art. 11, comma 1, lett. a, D.lgs. 446/97), in riduzione rispetto al valore della produzione netta, secondo quanto affermato dall'Agenzia nella circolare n. 21/E del 17/3/2008.

Limitazione all'utilizzo dei crediti Iva

A seguito delle modifiche introdotte dal DI 223/2006 (e quindi applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4/7/2006), la condizione di non operatività esplica importanti effetti in relazione alle eccedenze di credito Iva.

L'eccedenza di credito Iva risultante dalla dichiarazione dei soggetti non operativi non può infatti né essere chiesta a rimborso, né essere utilizzata in compensazione (art. 17 D.lgs. 241/97), né essere ceduta ex art. 5, comma 4-ter, D.l. 70/88. La previsione riprende quanto già disposto dall'art. 3, comma 45, legge 662/1996 ⁽³⁵⁾ e deve essere letta anche alla luce di quella giurisprudenza tributaria secondo cui il divieto di rimborso opera anche per i crediti riportati da "anni precedenti in cui la società era operativa e, quindi, non poteva essere definita di comodo" (Corte di Cassazione, 16/2/2005, n. 13079; Corte di Cassazione, 13/5/2005, n. 10100; in questo senso si è espressa anche la ris. n. 225 del 10/8/2007).

Tali limitazioni riguardano però, ha specificato l'Agenzia (circ. 25/E/2007) solo

le eccedenze che derivano dalla dichiarazione annuale, mentre, se si verificano le condizioni di cui all'art. 38-*bis*, D.p.r. 633/72, il soggetto può ottenere il rimborso dell'eccedenza Iva per periodi inferiori all'anno. Tuttavia, ha precisato l'Agenzia, se, alla fine dell'esercizio in cui è stato richiesto il rimborso infrannuale, il soggetto risulta non operativo, lo stesso "dovrà restituire ... il rimborso ottenuto, maggiorato di interessi e senza applicazione di sanzioni".

Ad ogni modo, le limitazioni in esame non fanno perdere il diritto di credito Iva, ben potendo il contribuente utilizzare il medesimo nelle liquidazioni periodiche successive oppure compensarlo nei periodi in cui la società dovesse superare il *test* di operatività.

La perdita del diritto si produce invece nella diversa ipotesi prevista dall'ultimo periodo del quarto comma, a mente del quale l'eccedenza di credito Iva non può essere ulteriormente riportata a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi (c.d. compensazione verticale) quando il soggetto è risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi e non abbia effettuato, in alcuno dei tre periodi di imposta, operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'art. 30.

Ai fini di questo confronto, ha chiarito l'Agenzia (circ. 25/E/2007), occorre considerare l'ammontare complessivo del volume di affari relativo all'anno, ai sensi dell'art. 20, D.p.r. 633/72.

Le due condizioni debbono sussistere congiuntamente, e quindi qualora il soggetto, pur se non operativo, abbia dichiarato un ammontare di operazioni superiore al valore dei componenti positivi presuntivi, non perderà il diritto alla compensazione verticale del credito Iva. ⁽³⁶⁾

6. La prova contraria del contribuente

Come si è già avuto modo di rilevare, il regime delle società non operative è costruito su un duplice livello che richiede di determinare, in primo luogo, la condizione di "non operatività" ed, in secondo luogo, di applicare le conseguenze previste in termini di presunzione di un reddito minimo e di un imponibile minimo Irap e di limitazioni ai crediti Iva (quest'ultimo effetto è anche collegato alla presunzione di un livello minimo di operazioni imponibili).

In entrambi i momenti è ammesso che le "predeterminazioni" normative siano superate dalle prove contrarie che il contribuente può addurre. In questo senso vengono in rilievo, principalmente, due problemi.

Per un verso, occorre individuare quali siano gli elementi che il contribuente può provare, in grado di evitare gli effetti della disciplina delle società non operative e se, eventualmente, sussistano limitazioni previste dalle disposizioni.

Per l'altro, è necessario chiedersi quale sia la sede, o *le* sedi, in cui il contribuente può far valere gli elementi che si oppongono alla applicazione del regime in esame (fase amministrativa e/o giurisdizionale).

Il punto da cui partire è, ancora una volta, il DI 223/2006 che ha completamente modificato la procedura di accertamento prevista dall'art. 30, legge 724/94. Prima dell'entrata in vigore del DI 223/2006, infatti, la norma prevedeva, al quarto comma, che l'accertamento del reddito delle società non operative dovesse avvenire, pena nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta.

Era quindi imposto agli uffici dell'Agenzia di attivare una forma di contraddittorio con il contribuente prima di emanare l'avviso fondato sulle presunzioni di cui all'art. 30, in cui verosimilmente il soggetto avrebbe potuto far valere gli elementi in grado di contestare la non operatività e/o il reddito minimo come determinati dall'ufficio.

Il comma 4-*bis* dell'art. 30, attualmente in vigore, prevede 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", il soggetto interessato "può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

6.1. Le oggettive situazioni che il contribuente può far valere

La formulazione del comma 4-*bis* dell'art. 30, legge 724/94, è molto chiara nel riconoscere che la prova contraria del contribuente possa riguardare sia la condizione di non operatività (individuata in base al confronto con i ricavi, gli incrementi di rimanenze ed i proventi), sia il reddito minimo (ed, è da ritenere, anche l'imponibile minimo Irap che a questo è strettamente legato) e le operazioni rilevanti ai fini Iva. ⁽³⁷⁾

Per quanto riguarda la condizione di società non operativa, il soggetto potrà evidenziare le circostanze che hanno impedito il raggiungimento della soglia minima di componenti presuntivi e che, quindi, giustificano la minor entità di componenti positivi dichiarati e risultanti dalla contabilità.

Tuttavia, anche in mancanza di una simile prova contraria, il soggetto (considerato non operativo) può tuttavia contestare le ulteriori presunzioni poste dalla normativa, evidenziando ulteriori condizioni che hanno impedito il raggiungimento dell'imponibile minimo o del livello minimo di operazioni Iva (così anche la circ. 5/E/2007). ⁽³⁸⁾

Per quanto riguarda la determinazione del reddito minimo, in particolare, avranno un ruolo significativo le circostanze relative ai componenti negativi, in grado di dimostrare la “non fittizietà” del reddito effettivamente dichiarato dal contribuente. ⁽³⁹⁾

L’esperienza applicativa dell’ultimo anno è ricca di casistica su cui l’Agenzia delle Entrate si è espressa. ⁽⁴⁰⁾

6.2. La recente prassi amministrativa

Partecipazioni societarie – società holding

La circolare 5/E/2007 ha preso l’esame l’ipotesi in cui la società *holding* giustifichi la propria condizione di non operatività in base alla circostanza, dimostrabile, della mancata erogazione dei dividendi da parte delle società partecipate. Secondo l’Agenzia non è sufficiente che la mancata distribuzione sia stata determinante ai fini del mancato superamento del *test* di operatività, dovendo essere giustificata alla luce di una condizione di ordine “oggettivo” come in caso di: mancata distribuzione per necessità di coprire le perdite conseguite, società partecipate che si trovano nella fase di avvio dell’attività, società partecipate che operano in un settore in crisi, società partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire di superare il *test* di operatività.

In caso di partecipazione societaria detenuta in nuda proprietà, e quindi senza diritto a percepire i dividendi, secondo la circ. 44/E/2007, gli *asset* in esame non possono essere esclusi dal *test* di operatività qualora l’usufrutto appartenga ai soci persone fisiche della società, considerata la portata antielusiva della disciplina.

Nella circolare 25/E/2007 l’Agenzia ha anche affermato che non è possibile disapplicare la disciplina delle società non operative a favore di una *holding* quando è stata rigettata l’istanza presentata da una o più delle società partecipate, configurando un effetto “osmotico” che in realtà non pare emergere dalla norma, e che appare fortemente criticabile. ⁽⁴¹⁾

Immobili – Società immobiliari

L’Agenzia ha riconosciuto che, nella valutazione delle operatività, non possono essere considerate le immobilizzazioni che siano “in corso di realizzazione”, in quanto non in grado di integrare alcun provento (circ. 3/E/2008).

Ad analoga conclusione si è giunti anche nell’ipotesi di complesso immobiliare oggetto di lavori di ristrutturazione, per condizioni di evidente fatiscenza, e quindi

non destinato in concreto all'attività economica ed in quella di mancanza delle necessarie autorizzazioni amministrative che hanno reso impossibile la realizzazione dell'attività progettata (circ. 44/E/2007).

In caso di immobili dati in locazione, ma con canoni non sufficienti per superare il *test* di operatività, è stata richiesta la prova che i canoni stessi fossero stati previsti per importi almeno pari a quelli di mercato, *ex art. 9, T.u.i.r.* (circ. 3/E/2007, circ. 44/E/2007). In caso di locazione di beni immobili a soggetti pubblici, con "parere di congruità del canone di locazione espresso dall'UTE", tale condizione è stata ritenuta sussistente (circ. 44/E/2007). Così come nella ipotesi in cui la società sia subentrata ad un contratto di locazione già in corso, non potendo influenzare il relativo contenuto (ancora circ. 44/E/2007).

Ai fini della valutazione della "congruità" dei canoni non è stata considerata rilevante la circostanza "secondo cui il canone sarebbe stato di importo superiore se sull'immobile non fosse stato convenuto di effettuare i lavori di ristrutturazione sostenuti dal locatario", situazione che per l'Agenzia avrebbe valore solo "sul piano dei rapporti tra le parti" (ris. 180/E/2007).

Non rientrano tra gli *asset* valutabili per il *test* di operatività e per determinare il reddito minimo, anche gli immobili concessi in usufrutto costituito a titolo gratuito, in favore di "soggetti diversi dai soci o loro familiari", non essendo idonei a "produrre reddito per la società nuda proprietaria" (circ. 25/E/2007).

Non è stata riconosciuta la disapplicazione della disciplina nella fattispecie di terreno agricolo non coltivato, e quindi inidoneo a produrre reddito, causa disimpegno da parte dei soci ("occupati da sempre a tempo pieno in altre attività", circ. 44/E/2007).

Altri proventi

Interessante è il caso esaminato dalla circ. 44/E/2007 (par. 6.4.) in cui una società motivava il mancato raggiungimento del livello minimo dei proventi in quanto "in attesa di ricevere contributi pubblici in base al Piano Operativo Regionale". L'Agenzia ha ritenuto tale situazione in grado di determinare la non applicazione della disciplina ma a "condizione che i finanziamenti siano stati tempestivamente richiesti e che questi ... non siano stati erogati per causa non imputabile alla società medesima".

Liquidazione

L'ipotesi di liquidazione volontaria può comportare, lo si è visto, la disapplica-

zione automatica della disciplina delle società non operative. Al di là dei presupposti che fondano la causa di esclusione, la stessa situazione è in grado di integrare una "situazione oggettiva" ai sensi del comma 4-*bis* dell'art. 30. L'Agenzia ha però affermato che non basta la mera dimostrazione del formale "stato di liquidazione", dovendosi produrre "ogni tipologia di documentazione utile a sostenere l'effettività del proprio stato di liquidazione, nonché ogni informazione idonea a dimostrare l'inequivocabile intenzione di portare a compimento tale procedura" (circ. 3/E/2008). ⁽⁴²⁾

In questo senso è stata ritenuta irrilevante la circostanza dell'avvenuto deposito di un progetto di fusione per incorporazione, mentre assume rilievo il "blocco" derivante dai tempi necessari per accettare un accordo in ordine alla quantificazione della quota spettante agli eredi, da parte della procedura fallimentare (circ. 44/E/2007; analogamente, per il caso di liquidazione giudiziaria, ris. 209/E/2007). ⁽⁴³⁾

6.3. Considerazioni critiche

L'orientamento della prassi appare chiaramente delineato ed ispirato dalla portata "antielusiva" della disciplina. Secondo l'Agenzia, essendo la normativa volta a scoraggiare l'intestazione meramente fittizia di cespiti produttivi, nel considerare le "prove contrarie" addotte dal contribuente occorre non solo valutare se le stesse siano in grado di provare l'effettività e la non fittizietà dei minori proventi o dei minori imponibili dichiarati, ma anche se si giustificano in modo oggettivo. La condizione di "obiettività" è però in molti casi ritratta da una valutazione di "normalità", facendo anche riferimento ai criteri di cui all'art. 9 T.u.i.r. (e, quindi, al "valore normale"), che non pare però avere nessun sostegno normativo.

Si pensi al caso in cui il mancato raggiungimento del livello predeterminato di proventi dipenda da canoni di locazione stipulati a livelli inferiori rispetto a quelli di mercato, sia per libera scelta imprenditoriale sia per la sussistenza di particolari legami (anche di ordine commerciale) tra i soggetti interessati. Od a quelle situazioni in cui la società *holding* non è in grado di raggiungere il livello minimo di utili perché la società partecipata ha liberamente deciso, in ipotesi non "straordinarie", di non distribuire dividendi (eventualmente, anche in situazioni in cui la società *holding* non è in grado di influenzare le scelte assembleari della partecipata).

In questi casi, l'Agenzia tende a non riconoscere validità alla causa di giustificazione, perché il minor livello di proventi rispetto a quelli determinabili in base ai valori "di mercato" non dipende da circostanze che si impongono al contribuente, ma da scelte volontarie del contribuente stesso.

Simile conclusione non risulta però condivisibile, se si considera che la disci-

plina delle società non operative, pur partendo da una innegabile ispirazione dissuasiva rispetto all'utilizzo di comodo delle strutture societarie, non introduce valori normali, criteri di mercato con cui sostituire i corrispettivi e, in genere, i proventi liberamente determinati dai contribuenti ⁽⁴⁴⁾.

Il contenuto della disciplina è invece quello di porre un "aggravio" in termini procedurali, nel senso di introdurre una presunzione legale *pro fisco*, destinata a far gravare l'onere della prova sul del contribuente.⁽⁴⁵⁾ Il quale dovrà dimostrare, non potendosi però avvalere delle sole risultanze contabili, ⁽⁴⁶⁾ che i minori proventi e corrispettivi dichiarati non discendono da un occultamento degli stessi, che il minor imponibile dichiarato non deriva da una evasione di imposta.

In questo senso, ogni situazione in grado di giustificare la divergenza tra il *quantum* dichiarato dal contribuente ed il *quantum* determinato applicando i parametri di legge deve essere considerata per superare le presunzioni di legge.

La caratteristica di "oggettività" delle situazioni che il contribuente può far valere, nella *ratio* del comma 4-*bis* dell'art. 30, non ha la funzione di distinguere tra cause esterne, che si impongono al soggetto e cause che derivano (anche in parte) da libere determinazioni di quest'ultimo, ma quella di richiedere che quest'ultimo sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato e, quindi, delle stesse risultanze contabili. ⁽⁴⁷⁾

E' da notare che ogni diversa conclusione, oltre a non avere alcun supporto nella lettera dell'art. 30 legge 724/94, ⁽⁴⁸⁾ giungerebbe a configurare una limitazione alla prova contraria esperibile dal contribuente che difficilmente potrebbe ammettersi considerando sia i diritti costituzionali di difesa e di capacità contributiva, sia quello di proporzionalità ⁽⁴⁹⁾ che, soprattutto in materia di Iva, assume prioritario rilievo. ⁽⁵⁰⁾

Si noti, infine, che la legge Finanziaria 2007 ha provveduto ad eliminare l'inciso "di carattere straordinario" che, nella versione dell'art. 30 in vigore fino al 31/12/2006, specificava le "situazioni oggettive" di cui al comma 4-bis, contribuendo a portare chiarezza sul punto.

6.4. Il procedimento di interpello e la tutela giurisdizionale

Il citato comma 4-*bis* dell'art. 30 prevede la possibilità per il contribuente di presentare istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, D.p.r. 600/73. L'Agenzia delle Entrate ha, in diverse occasioni (circolari 5, 14, 25, 44 del 2007), precisato le modalità di presentazione della istanza (rinviando al Dm 19/6/1998, n. 259) ⁽⁵¹⁾ ed il contenuto della stessa (dovendo la richiesta descrivere compiutamente la fattispecie concreta e le oggettive situazioni di fatto che il contribuente intende far valere ed essere corredata dagli atti e documenti necessari), così come le cause

di inammissibilità ⁽⁵²⁾ e di improcedibilità ⁽⁵³⁾.

E' importante sottolineare il carattere di preventività della istanza in esame, e quindi dell'interpello medesimo, dovendo essere presentata in tempo utile per la determinazione dei tributi dovuti, considerando altresì il termine di 90 giorni che il Direttore regionale ha per rispondere dalla data di ricezione.

Una istanza tardiva potrebbe tuttavia essere considerata ammissibile, a condizione che vi sia un interesse apprezzabile alla stessa risposta. Ciò può accadere quando sia consentito chiedere il rimborso dei tributi versati, oppure avvalersi del ravvedimento *ex art. 13 D.lgs. 472/97* od integrare la dichiarazione fiscale ai sensi dell'art. 17 D.lgs. 241/97. ⁽⁵⁴⁾

Si noti che il nuovo comma 4-*quater* introdotto dalla legge finanziaria 2008 ha previsto nuove modalità di comunicazione dei provvedimenti del Direttore regionale, che possono essere portati a conoscenza del contribuente mediante il tradizionale metodo del plico raccomandato con avviso di ricevimento oppure a mezzo fax o posta elettronica.

Non del tutto chiariti risultano alcuni aspetti relativi all'efficacia della risposta ed alla mancata risposta nel termine di 90 giorni. Per questo secondo profilo, nonostante la circ. 14/E/2007 abbia qualificato il termine previsto dall'art. 1, comma 6, Dm 259/98, come "non perentorio", pare preferibile ritenere che il decorso dello stesso implichi l'accettazione della prospettazione del contribuente. Ciò in applicazione dell'art. 20, comma 1, legge 241/90 (modificato dal DI 35/2005, convertito in legge 80/2005). Tale conclusione è necessitata, come notato da attenta dottrina, da una parte per il fatto che la materia tributaria non è esclusa dall'ambito di operatività del citato articolo 20, dall'altra perché la richiesta del soggetto è "esplicitamente volta a sollecitare il provvedimento amministrativo di disapplicazione". ⁽⁵⁵⁾

Mentre non pare posto in dubbio, da parte dell'Agenzia, il carattere vincolante della risposta per l'ente impositore ⁽⁵⁶⁾, estremamente controverso risulta il tema del rapporto tra interpello preventivo e tutela giurisdizionale successiva.

L'Agenzia delle Entrate tende infatti a considerare la richiesta di interpello preventivo alla stregua di un onere per il contribuente, che non potrebbe, in mancanza, proporre la questione dinnanzi al giudice tributario, impugnando l'eventuale avviso di accertamento emesso dall'Ufficio. La circ. 5/E/2007 afferma che "in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile".

Sempre secondo quanto affermato nella circolare da ultimo citata, il provvedimento del Direttore regionale di rigetto dell'istanza del contribuente non potrebbe essere impugnato, non rientrando nella elencazione di cui all'art. 19, D.lgs. 546/90. ⁽⁵⁷⁾

Tale conclusione interpretativa, offerta dall'Agenzia, non può essere condivisa, per diverse considerazioni. Non pare, in particolare, che l'istanza di interpello si

configuri come un onere, pena inammissibilità del ricorso, a carico del contribuente.
(58)

In primo luogo, per considerazioni di ordine letterale. L'art. 30, comma 4-*bis*, legge 724/94 dispone che il contribuente "può" presentare l'istanza di interpello. Ed è da sottolineare, da un punto di vista sistematico, che quando il legislatore ha voluto considerare l'interpello quale "dovere" per il contribuente, lo ha previsto espressamente (come nel caso di cui all'art. 167, comma 5, T.u.i.r.).

E' pur vero che il nuovo comma 4-*ter* recato dalla legge finanziaria 2008 parla di "onere di presentazione dell'istanza", ma la formulazione si colloca in un contesto del tutto differente da quello di cui al comma 4-*bis*, che invece non è stato modificato. Il comma 4-*ter* prevede la possibile introduzione, ad opera del provvedimento del Direttore dell'Agenzia, di cause che comportano la disapplicazione automatica, da parte degli uffici, della disciplina in esame. Il rapporto logico che fonda la previsione è quindi tra disapplicazione amministrativa a seguito della istanza e disapplicazione amministrativa a seguito del verificarsi delle cause automatiche, non rilevando invece l'ulteriore aspetto della "proponibilità" delle prove contrarie dinanzi ad una diversa autorità, nella specie giurisdizionale.

In secondo luogo, perché una interpretazione di questo tipo risulta contrastante con il principio di capacità contributiva e con il diritto costituzionale di difesa, visto che implicherebbe una limitazione al diritto di prova, da parte del contribuente, della "effettiva" capacità contributiva.⁽⁵⁹⁾

Si deve quindi ritenere che il contribuente possa impugnare l'avviso di accertamento conseguente all'applicazione dell'art. 30, legge 724/94 e far valere in giudizio ogni tipo di prova contraria, rispetto alla condizione di non operatività e/o alle presunzioni di imponibili minimi, anche qualora non abbia presentato l'istanza di interpello preventivo.

Sembra invece coerente la soluzione dell'Agenzia di considerare non impugnabile il provvedimento di rigetto del Direttore regionale, soprattutto se si considera che lo stesso non pare essere vincolante, per il contribuente, in termini di determinazione dell'*an* e del *quantum* di imposta e che ben difficilmente, ciò considerato, può essere fatto rientrare nella elencazione di cui all'art. 19, D.lgs. 546/92.⁽⁶⁰⁾

Thomas Tassani

ALLEGATI

TABELLA N. 1	
Cause di esclusione c.d. "automatica" previste dall'art. 30, comma 1, legge 724/1994	
Causa	Provvedimento di modifica
Soggetti con obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali	
Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta	
Società in amministrazione controllata o straordinaria	
Società ed enti quotati	Legge 296/2006, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 4/7/2006
Società esercenti servizi pubblici di trasporto	
Società con numero di soci non inferiore a 50	Legge 244/2007 ha modificato il numero (da 100 a 50) - per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007
Società con numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità	Causa introdotta dalla legge 244/2007 – per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007
Società in stato di fallimento, liquidazione giudiziaria, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo	Causa introdotta dalla legge 244/2007 – per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007
Società con ammontare del valore della produzione superiore all'attivo dello S.P.	Causa introdotta dalla legge 244/2007 – per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007
Società partecipate da enti pubblici almeno per il 20%	Causa introdotta dalla legge 244/2007 – per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007
Società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore	Causa introdotta dalla legge 244/2007 – per effetto del Provv. Direttore Ag. Entr. Del 14/8/2008, decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007

TABELLA N. 2

Cause di disapplicazione c.d. "automatica" previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. del 14/2/2008, n. 2008/23681

Causa di disapplicazione	Decorrenza	Operatività della disapplicazione
Società in stato di liquidazione, purchè assumano in sede di dichiarazione dei redditi l'impegno a richiedere la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa opera in relazione al periodo di imposta in corso al momento dell'assunzione dell'impegno, di quello precedente e di quello successivo (oppure dell'unico periodo che comprende l'intero periodo di liquidazione ex art. 182, commi 2 e 3, Tuir)
Società in stato di fallimento, assoggettate a liquidazione giudiziarie e liquidazione coatta amministrativa, società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa opera in relazione a tutti i periodi di imposta precedenti all'inizio delle procedure concorsuali, i cui termini di presentazione della dichiarazione dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure
Società sottoposte a sequestro penale o a confisca	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa opera nel periodo di imposta in cui è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario e di quelli successivi in cui permane lo stato di amministrazione giudiziaria
Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato ex legge 431/98	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare gli immobili in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività
Società che detengono partecipazioni in società che non risultano di comodo ex art. 30 legge 724/94;	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare le partecipazioni in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività
Società che detengono partecipazioni in società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'articolo da ultimo citato anche in conseguenza di accoglimento di istanza di disapplicazione;	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare le partecipazioni in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività
Società che detengono partecipazioni in società collegate residenti all'estero cui si applica il regime di cui all'art. 168 Tuir.	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa è di disapplicazione solo "parziale", in quanto consente di non considerare le partecipazioni in esame nel calcolo da effettuare per determinare la non operatività
Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi	<i>dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007</i>	La causa opera per i periodi per cui permangono le condizioni

TABELLA N. 3

Il test di operatività e la determinazione del reddito minimo

Beni rilevanti	Coefficienti per la operatività	Coefficienti per il reddito minimo
<p>Titoli e assimilati Beni indicati art. 85, comma 1, lett. c) d) e), Tuir (Azioni o quote di partecipazioni; Strumenti finanziari similari alle azioni ex art. 44 Tuir; Obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa) Quote di partecipazione nelle società di persone commerciali ex art. 5 Tuir <i>(Anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti)</i></p>	<p>2% (generale)</p> <p>1% (per i beni situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti – per il periodo di imposta 2007)</p>	<p>1,5% (generale)</p> <p>1,5% (per i beni situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti – per il periodo di imposta 2007)</p>
<p>Immobili Immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, costituite da - beni immobili - beni di cui all'art. 8-bis, co. 1, lett. a, D.p.r. 633/72 (<i>navi destinate ad attività commerciali, pesca, operazioni salvataggio, assistenza, demolizione, escluse unità di diporto ex D.lgs. 171/05</i>)</p>	<p>6% (generale)</p> <p>5% (per immobili A/10)</p> <p>4% (per immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti)</p> <p>1% (per immobili situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti – dal 1/1/2008)</p>	<p>4,75% (generale)</p> <p>4% (per immobili A/10 – dal 1/1/2008)</p> <p>3% (per immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti)</p> <p>0,9% (per immobili situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti – dal 1/1/2008)</p>
<p>Altre immobilizzazioni Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria</p>	<p>15% (generale)</p> <p>10% (per beni situati in comuni con popolazioni inferiori ai 1.000 abitanti – per il periodo di imposta 2007)</p>	<p>12% (generale)</p>

-
- 1) Come nota LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi*, 2006, 1099, le previsioni dell'art. 30 legge 724/94 non avevano, prima del dl 223/2006, una reale efficacia, potendo essere facilmente rispettate, nella pratica, grazie ad "escamotages di ordine economico-contabile", con cui "si riusciva ad essere in regola coi parametri". Sulla finalità degli interventi di modifica di cui al dl 223/2006, si veda la circolare n. 28/E del 4/8/2006.
 - 2) Per i quali si rinvia anche a DOLCE, *Finanziaria 2008: le novità in materia di società di comodo*, in *Il fisco*, 2008, 395 ss.; VISCONTI, *Finanziaria 2008: Società immobiliari non operative – Interpello disapplicativo e novità della l. n. 244/2007*, in *Il fisco*, 2008, 1137 ss.; PROVAGGI-MACARIO, *Società di comodo verso la semplificazione*, in *Corr. trib.*, 2008, 259 ss.
 - 3) In questo studio, non verrà considerata, dato il carattere di temporaneità, la disciplina agevolativa, prevista dalla legge Finanziaria 2007, per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice delle società non operative. La legge Finanziaria 2008 ha esteso le previsioni agevolative, ma solo per le trasformazioni o gli scioglimenti deliberati entro il 31 maggio 2008.
 - 4) TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 362; STEVANATO, *Società di comodo e intenti pedagogici del legislatore tributario*, in *Dialoghi*, 2006, 1277; TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, 154. In termini estremamente critici, MELIS, *Disciplina sulle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?*, in *Dialoghi*, 2006, 1273 ss.
 - 5) Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 2/2/2007, la disciplina in esame ha lo scopo di "disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni", di "penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare una effettiva attività commerciale".
 - 6) Così anche LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, cit., 1099. Sul tema, ampiamente, TASSANI, *op. ult. cit.*, 153 ss.
 - 7) Lucidamente, in questo senso, sono anche le prime osservazioni svolte da BATISTONI FERRARA, *L'imposizione sulle "società di comodo": riflessioni agre*, in *Rass. trib.*, 1994, 1698.
 - 8) Sul tema, STEVANATO, *La presunzione di residenza delle società estero vestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2006, 2953; MARINO-MARZANO-LUPI, *La residenza delle società e controllo tra schemi OCSE ed episodi giurisprudenziali interni*, in *Dialoghi*, 2008, 91 ss.
 - 9) Le ipotesi in grado di integrare situazioni di esercizio "non normale" dell'attività potranno peraltro essere valutate quali situazioni oggettive di non applicazione della disciplina, ai sensi del comma 4-bis dell'art. 30 (si rinvia al paragrafo 6.1.)
 - 10) Sul tema PROVAGGI, *I primi casi di interpello negativo per le società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 1323 ss.
 - 11) La circ. 25/E/2007 ha elencato, in via esemplificativa, alcune ipotesi, come le società finanziarie ex art. 106, D.lgs. n. 385/1993, per le quali vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco tenuto dall'UIC; i Centri di assistenza fiscale, ex artt. 32 ss. D.lgs. 241/97; le società costituite da enti locali territoriali ex art. 113, comma 4, lett. a) e art. 116, D.lgs. 267/2000; le società, a prevalente partecipazione pubblica, derivanti da trasformazione ex lege in S.p.a. degli enti appartenenti al comparto delle c.d. "partecipazioni pubbliche".
 - 12) Si rinvia, anche per indicazioni bibliografiche, a TASSANI, *op. cit.*, 55 ss.
 - 13) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
 - 14) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
 - 15) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
 - 16) Nella circolare 25/E/2007, l'Agenzia ha chiarito che il riferimento che la legge fa alla amministrazione controllata deve intendersi superato ai sensi dell'art. 147, D.lgs. n. 5/2006, che ha previsto

la soppressione di tutti i riferimenti all'amministrazione controllata contenuti nel Regio Decreto n. 267/1942.

- 17) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
- 18) VALENTE ZANETTI, *Circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008: Società di comodo – Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle novità della Finanziaria 2008*, in *Il fisco*, 2008, 1459 ss.
- 19) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
- 20) La fattispecie consente la non applicazione della disciplina sulle società non operative a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2007, in base a quanto previsto dal provv. Direttore Ag. Entrate del 14/2/2008.
- 21) Sul tema, PROVAGGI, *Per le collegate "black list" la holding non è di comodo*, in *Corr. trib.*, 2008, 163 ss.
- 22) Come già rilevato, in presenza di una causa di disapplicazione c.d. "parziale", la società è comunque assoggettata al test di operatività, ma a questi fini non rileverà il cespite oggetto della disapplicazione. Sul punto si veda la circ. 25/E/2007. Per considerazioni analitiche sul tema, si veda ZANETTI, *Il test di operatività delle società di comodo per il periodo di imposta 2007*, in *Il fisco*, 2008, 2411 ss.
- 23) LUPI, *Modifiche alle società di comodo: norma antielusione o patrimoniale camuffata?*, in *Dialoghi*, 2006, 1431 ss.; MELIS, *op. cit.*, 1273.
- 24) Per le società in contabilità semplificata dovrà farsi riferimento alle scritture prescritte dall'art. 18, D.p.r. 600/73, secondo la circ. 25/E/2007.
- 25) E' invece esclusa la voce A.4) (circolare n. 140/E del 15/5/1995).
- 26) In termini critici, rispetto a tale modalità di valutazione, si vedano VALENTE – ZANETTI, *Circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008*, cit.
- 27) Si noti che non vengono in considerazione gli immobili beni-merce, ossia iscritti in magazzino, "a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili" (circ. 25/E/2007). Sono inoltre compresi anche i beni in locazione finanziaria, mentre non rilevano quelli acquisiti in locazione, comodato o noleggio (circ. 25/E/2007).
- 28) Dovendosi fare riferimento, per la determinazione dei valori, all'art. 110, primo comma, T.u.i.r. e, per quanto riguarda i beni in locazione finanziaria, dovendo assumere il costo sostenuto dall'impresa concedente (o, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto). Sul punto, si rinvia alle indicazioni contenute nella circ. 25/E/2007, par. 3.3, dove si specifica, tra l'altro, che il costo dei beni deve essere assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte. Così anche la circ. n. 11/E del 16/2/2007.
- 29) Si veda il prospetto di calcolo, per operare tale ragguglio, contenuto nella circolare 25/E/2007, par. 3.5.
- 30) Come notato da VALENTE-ZANETTI, *Circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008*, cit., in questo modo "è stato posto rimedio all'errore compiuto in occasione della precedente legge finanziaria (l. n. 296/2007), quando furono introdotte le norme concernenti l'abbattimento dei coefficienti relativi ai beni situati in comuni con meno di 1.000 abitanti, sulla base però di una formulazione normativa che finiva per premiare i beni diversi dagli immobili, quando viceversa è evidente che proprio questi ultimi sono i soli beni ad avere un radicamento territoriale".
- 31) In questo senso: ZANETTI, *Il test di operatività*, cit. Come si vedrà nel paragrafo successivo, anche nella determinazione del reddito effettivo minimo, da confrontare con quello presunto, l'Agenzia accoglie una soluzione in grado di valorizzare gli importi "effettivi" delle plusvalenze e dei dividendi non assoggettati a tassazione.
- 32) Secondo la circolare 25/E/2007 per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, non si può tenere conto dei crediti, dato che gli stessi non troverebbero in questo caso rappresentazione contabile ai sensi dell'art. 18 D.p.r. 600/73.

- 33) Sul tema, MASTROBERTI, *Società di comodo: limite all'utilizzo delle perdite pregresse in caso di trasparenza e consolidato*, in *Il fisco*, 2007, 6369 ss.
- 34) Si rinvia anche ai casi esaminati dalla circolare n. 21/E del 17/3/2008.
- 35) Che disponeva che, per le società e gli enti non operativi, "non era ammessa al rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni ivi previste".
- 36) Per quanto riguarda gli effetti della disposizione sulla fattispecie di liquidazione Iva infragruppo, si vedano la risoluzione n. 28/E del 30/1/2008 e la risoluzione n. 180/E del 29/4/2008.
- 37) In questo senso è da leggersi anche l'abrogazione, da parte della legge finanziaria 2007, dell'inciso "salvo prova contraria" nel primo comma dell'art. 30, legge 724/94, che si riferiva alla condizione di non operatività. La abrogazione ha inteso chiarire la differenza intercorrente tra le cause di esclusione "automatiche" della disciplina (previste dal primo comma) e la prova contraria, basata sulle "condizioni oggettive", che il contribuente può far valere ai sensi del comma 4-bis. La stessa Agenzia delle Entrate ha riconosciuto chiaramente che la prova contraria del contribuente può riguardare anche la condizione di non operatività (circ. 5/E/2007), confermando la ricostruzione qui operata.
- 38) Occorre considerare che, secondo l'interpretazione dell'Agenzia, in tutte le ipotesi in cui le condizioni oggettive riguardino particolari *asset* oppure riguardino solo alcuni dei tre periodi di imposta rilevanti per la non operatività, dovrà essere "cura del contribuente provvedere a neutralizzare l'effetto della presenza di tali situazioni eliminando nei calcoli il valore degli *asset* interessati dalle stesse e dei ricavi ad essi direttamente correlabili" (circ. 25/E/2007, par. 8). Sarà dunque necessario rideterminare il test di operatività, così come il reddito minimo, operando, secondo le modalità indicate nella circolare da ultimo citata, sia sui valori "presunti" sia su quelli "effettivi".
- 39) VASAPOLLI – VASAPOLLI, *La prova contraria delle società di comodo*, in *Il fisco*, 2007, 1030, fanno il caso di una ingente perdita su crediti conseguente al fallimento di un cliente.
- 40) Sul tema, si rinvia anche a PESSINA-BOLLO, *Le società di comodo*, in *Il fisco*, 2007, 2143 ss.; ANDRIOLA – DI VAIA, *Le società di comodo: alla prova dei controlli sostanziali*, in *Il fisco*, 2007, 3219 ss.; PROVAGGI, *Si arricchisce la casistica delle possibili esclusioni dal regime delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 2614 ss.
- 41) Si veda la circolare ASSONIME n. 43/2007. Su questi temi, si rinvia anche a VISCONTI, *Holding "società di comodo": recenti casi di disapplicazione secondo la prassi ministeriale*, in *Il fisco*, 2007, 6907 ss.
- 42) Per il caso della revoca della liquidazione, già in passato si era sostenuta l'applicazione della disciplina delle società non operative per tutti i periodi di imposta interessati dallo scioglimento (circ. 140/E/1995).
- 43) In passato, l'Agenzia si era anche pronunciata su altre circostanze, riconducibili alle ipotesi di "non normale svolgimento dell'attività", che era una delle cause di esclusione, nella versione dell'art. 30 in vigore fino al dl 223/2006. Si segnala l'ipotesi del mancato avvio dell'attività produttiva, nei periodi d'imposta successivi al primo, se dipendente da cause estranee alla volontà dell'imprenditore (circ. 140/E/1995); quella del sequestro conservativo delle quote societarie (ris. 43/E/1997); quella della imprevedibile risoluzione di un contratto di locazione di durata novennale, accompagnata da una crisi economica di settore (ris. 32/E/2000).
- 44) Come è, per esempio, nella logica della disciplina c.d. del *transfer pricing* (art. 110, comma 7, T.u.i.r.).
- 45) Come nota TOSI, *Le predeterminazioni normative*, cit., 370, l'oggetto della prova "viene a coincidere con quello dell'accertamento induttivo ... il cui schema mira a semplificare, nel momento in cui si dotano gli uffici di uno strumento atto a determinare l'imponibile a tavolino e si riversano i relativi oneri probatori sul contribuente."
- 46) Così anche la Relazione Ministeriale all'art. 27, DL 23/2/1995, n. 41 (conv. in legge 22/3/1995, n. 85). Sul punto VASAPOLLI-VASAPOLLI, *La prova contraria delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 1030.
- 47) Rimangono intatte le perplessità avanzate da autorevole dottrina (TOSI, *Le predeterminazioni normative*, cit., 364), che ha notato la "palese contraddizione in termini tuttora insita nella prete-

sa di attribuire normativamente un reddito minimo a società che, per definizione, sono considerate inerti". Contraddizione da cui deriva il rischio che "tra le società di comodo finiscano per essere ricompresi soggetti effettivamente operativi che, tuttavia, non riescono a produrre volumi di ricavi pari a quelli prestabiliti".

- 48)** La stessa norma, anzi, nel riconoscere la possibilità della prova contraria del contribuente, implicitamente riconosce il valore presuntivo delle predeterminazioni in essa contenute e, quindi, il ruolo della stessa al fine di accertare gli "effettivi" proventi, così come i corrispettivi e redditi. Data tale natura procedimentale, la prova contraria del contribuente non può poi limitarsi ad alcune circostanze (quelle che non derivano, cioè, da accadimenti voluti o comunque controllabili dal soggetto) pena l'incostituzionalità della previsione, peraltro anche difficilmente giustificabile sul piano della razionalità (che, come noto, è corollario della capacità contributiva).
- 49)** Come nota PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 2990, la prova contraria consentita al contribuente riesce ad elidere le "perplexità di ordine costituzionale (per contrasto con gli artt. 2, 24 e 53 Cost.) che, altrimenti, questo regime normativo avrebbe suscitato. Insomma, ancorare questa dimostrazione alla *reale mancata percezione del reddito* o all'effettivo mancato compimento delle operazioni rilevanti in tema di IVA elimina il rischio di *un'inaccettabile tassazione su basi fittizie*" (il corsivo è nostro). Sui profili costituzionali evocati nel testo, si rinvia a TOSI, *Il requisito di effettività*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di Moschetti, Padova, 1993, 108 ss.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 129, per quelli comunitari, a MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2005, 806 ss.
- 50)** A meno che non si voglia ritenere che le situazioni addotte dal contribuente in sede di istanza di interpello siano *altro* (perché più limitate) rispetto alle prove che lo stesso può far valere impugnando l'avviso di accertamento. Simile soluzione non pare però essere stata formulata dall'Agenzia ed anzi contrasta con l'orientamento di quest'ultima, che ritiene, lo si vedrà tra breve, che le contestazioni che il contribuente non fa valere nell'interpello preventivo non sono poi proponibili dinnanzi al giudice tributario.
- 51)** Le istanze debbono essere indirizzate al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio e spedite tramite servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente. La circolare 14/E/2007 ha previsto che l'istanza possa essere presentata anche mediante consegna a mano.
- 52)** Che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. c), DM 259/98 sono: l'assenza dei dati identificativi del contribuente e del legale rappresentante, della indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale effettuare le comunicazioni, della sottoscrizione del contribuente o del legale rappresentante. La circolare 14/E/2007 ha precisato che l'istanza dichiarata inammissibile si considera come non presentata e che, in assenza di sottoscrizione, l'Ufficio locale o la Direzione invita il legale rappresentante alla regolarizzazione, comunicando che il termine di 90 giorni decorre dalla data della regolarizzazione medesima.
- 53)** La circ. 14/E/2007 considera improcedibile l'istanza che non descriva compiutamente la fattispecie. In questo caso, si prevede che gli Uffici o le Direzioni possano richiedere ulteriori dati ed elementi ex art 1, comma 7, DM 259/97. Tale richiesta sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale. Ad avviso di PISTOLESI, *op. cit.*, 2992, il regime della improcedibilità dovrebbe estendersi a tutte le fattispecie potenzialmente regolarizzabili.
- 54)** PISTOLESI, *op. cit.*, 2991, il quale nota che è "invece sicuramente da escludere il ricorso all'interpello dopo che sia stata avviata un'attività di indagini fiscali o sia stato intrapreso un contenzioso tributario". E' inoltre da considerare, seguendo le stesse indicazioni dell'Agenzia, che nel caso in cui l'istanza faccia riferimento a condizioni oggettive che giustificano la condizione di non operatività, l'eventuale accoglimento avrà effetto con riferimento a tutti i tributi interessati. Quando il contribuente, pur se non operativo, dichiara comunque un reddito minimo (e non abbia perdite pregresse riportabili), avrà comunque interesse a presentare l'istanza ai fini degli altri tributi. Se invece l'istanza fa riferimento a situazioni particolari che riguardano solo uno dei tributi interessati (esempio, il sostenimento di costi che influiscono sul reddito minimo), l'eventuale accoglimento non avrà effetto ai fini Iva ed Irap. Su questi aspetti, si veda la circ. n. 5/E/2007.

- 55) PISTOLESI, *op. cit.*, 2994. *Contra* STEVANATO, *Istanza di disapplicazione di norme antielusive e significato del "silenzio"*, in *Dialoghi*, 2007, 209.
- 56) Come nota PISTOLESI, *op. cit.*, 2993, lo impongono i principi della buona fede e della tutela dell'affidamento *ex art. 10*, legge 212/2000.
- 57) Sul tema, FERRANTI, *L'interpello disapplicativo per le società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 1183 ss.
- 58) In questo senso la finalità antielusiva della disciplina delle società non operative non basta per giungere ad interpretare la richiesta di interpello come un onere, pena la inammissibilità della tutela giurisdizionale, per il contribuente. Certamente, la scelta del legislatore di richiamare l'istituto di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, D.p.r. 600/73, non appare tra le più felici, visto che il comma in esame si riferisce alla disapplicazione delle norme tributarie che "limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario", ossia di norme che hanno, per specifiche finalità antielusive, una portata di tipo "sostanziale" (sul tema, GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 244). Se, come si è affermato, la disciplina delle società non operative opera invece sul piano procedimentale ed è diretta alla ricostruzione del reddito effettivo del contribuente, non risulta possibile limitare in nessun modo la posizione del contribuente in ordine al diritto di difesa (sul tema TASSANI, 156).
- 59) PISTOLESI, *op. cit.*, 2995; LUCARIELLO, *Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo?*, in *Il fisco*, 2007, 1845 ss. In senso contrario rispetto alla possibilità di introdurre in via interpretativa una causa di inammissibilità del ricorso, ATTARDI, *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il fisco*, 2007, 4732. Sul tema anche CAPOLUPO, *Società di comodo: potere di accertamento e prova contraria*, in *Il fisco*, 2007, 1211 ss.
- 60) Così anche PISTOLESI, *op. cit.*, 2995; *contra* VENTIMIGLIA, *Problematiche in tema di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Il fisco*, 2007, 4444 ss. E' però da segnalare come una recente giurisprudenza di merito sia giunta ad opposta conclusione, equiparando il provvedimento di rigetto ad un atto di diniego o di revoca di agevolazioni di cui all'art. 19, comma 1, lett. h), D.lgs. 546/92. Si tratta della COMM. TRIB. PROV. Lecce, sent. n. 93 del 4/3/2008. Si segnala inoltre la sentenza di Cass., Sez. trib., n. 23731 del 21/12/2004, che però, pur riguardando un caso di impugnazione del provvedimento del Direttore regionale, non si è espressa sullo specifico tema. Si veda il commento di LUPI, *Riflessi procedurali del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2005, 1708.

(Riproduzione riservata)