

# LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETÀ DI COMODO

Coordinatore Guido Ascheri

Maria Lucia Pezone

## I QUADERNI DI ASCHERI ACADEMY

Coordinatore Guido Ascheri



Guido Ascheri

Coordinatore scientifico dello studio Ascheri, ha insegnato alla Université Nice Sophia Antipolis, ha pubblicato libri per editori quali IPSOA ed EBC, Ebooks per Fisco e Tasse, ha fondato e diretto la rivista «Professione Azienda», premiata come opera ad alto contenuto culturale e scientifico dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri. Si occupa di consulenza tributaria e societaria internazionale.

Guido è Designated Member di Adam Nelson LLP.



Maria Lucia  
Pezone

Dottoranda in diritto penale presso l'Università della Campania "L. Vanvitelli" svolge attività di ricerca nel campo della tutela penale dei marchi. Collabora con il G.R.A.L.E. Spin Off s.r.l., offrendo consulenza nel campo della compliance penalistica per l'adozione di Modelli di cui al d.lgs. 231 del 2001 e di Codici etici. Attualmente è Legal Consultant presso lo studio Adam Nelson LLP a Londra. È coautrice del Report "L'attuazione della disciplina in materia di anticorruzione e trasparenza da parte delle società in controllo pubblico".

# LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETÀ DI COMODO

## INDICE

I. L'attenzione "poco attenta" del Legislatore italiano per le società di comodo. Qualche considerazione preliminare.....	1
II. Ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle società di comodo .....	3
III. L'accertamento dell'operatività della società. Il c.d. Test di operatività.....	4
III.I. La non operatività degli enti interessati.....	4
III.II. Il reddito minimo.....	5
III.II. Verifica per le società in perdita sistemica .....	6
IV. I principi stabiliti in materia dalla Corte di Cassazione .....	7
IV.I. I dubbi avanzati dalla dottrina sulla disciplina tratteggiata dal Legislatore .....	8
V. Quali conseguenze per le società non operative? .....	9
VI. Cause di esclusione della disciplina de qua.....	11
VII. Cause di disapplicazione della disciplina de qua.....	12
VII.I. Provvedimento Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008.....	12
VII.II. Provvedimento Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012.....	14
VIII. Il superamento della presunzione di non operatività: l'istanza di Interpello .....	15
VIII.I. La natura dell'atto di Interpello .....	16
VIII.II. Condizioni di ammissibilità dell'atto di Interpello .....	17
VIII.III. L'istanza di interpello disapplicativo è impugnabile? .....	18
VIII.IV. Istanza di Interpello. Aspetti pratici.....	19
IX. Compilazione della Dichiarazione dei Redditi – Società non operative. Guida pratica.....	21



## I. L'attenzione "poco attenta" del Legislatore italiano per le società di comodo. Qualche considerazione preliminare

La disciplina sull'imposizione delle società di comodo presenta diversi interessanti profili di indagine che meritano particolare attenzione.

Innanzitutto, va ricordato che solo a partire dal 1994 con l'articolo 30 della Legge n. 724<sup>1</sup>, il Legislatore italiano ha dettato una disciplina specifica per le società di comodo, cui sono seguite una serie di modifiche, da ultimo per effetto dell'art. 7, d.lgs. 156 del 24 settembre 2015<sup>2</sup>. Gli interventi legislativi che si sono succeduti in questo arco temporale sono stati spesso confusi e la mancanza di chiarezza emerge già dalla terminologia utilizzata dal Legislatore: l'art. 30 è rubricato "società di comodo", laddove il testo disciplina presunzioni legali riguardo alle società non operative, ossia società di mero godimento di beni. Difatti, sul piano teorico non sempre c'è sovrapposizione tra l'una e l'altra ipotesi: le società di comodo sono connotate da situazioni di interposizione soggettiva; le società non operative, invece, dalla non imprenditorialità dell'attività della società<sup>3</sup>. Sul piano pratico, e a quanto pare anche su quello legislativo, si tende a utilizzare come sinonimi le espressioni società di comodo/società non operativa. A ragion del vero, va sottolineato che in tempi recenti la distinzione tra le due ipotesi si è indebolita; in particolare, a seguito della previsione delle società unipersonali, ex d.lgs. n. 88/93, essendo venuta meno l'opportunità che caratterizzava le società di comodo, quella cioè di essere preordinate a un'unica mano<sup>4</sup>, non si è più avvertita l'esigenza di mantenere in piedi tale distinzione.

Un dato è incontrovertibile: la disciplina delle società di comodo è meno favorevole, per i soggetti cui si applica, rispetto a quella ordinaria prevista per tutte le altre imprese. La *ratio* di questa scelta è stata variamente intesa dalla dottrina<sup>5</sup>. Alcuni autori ritengono che l'intervento legislativo in materia sia stato dettato da ragioni extrafiscali: non essendoci, nel diritto civile, strumenti idonei a invalidare le società di comodo, lo strumento fiscale sarebbe solo lo schermo per poter disincentivare il fenomeno – è il caso di dire – poco gradito delle suddette società. Chi critica questa ricostruzione apporta a sostegno delle proprie tesi il fatto che se il fine ultimo del legislatore fosse stato quello di "debellare" il fenomeno indesiderato, questi avrebbe

1 Legge 23 dicembre 1994, n. 724 "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica", in GU, 30 dicembre 1994, n. 304.

2 Dopo l'emanazione della l. 724/94, sono state introdotte importanti modifiche alla disciplina sulle società di comodo ad opera prima dell'art. 27, d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla l. 22 marzo 1995, n. 85; poi per effetto dell'art. 2, d.l. 8 agosto 1996, n. 437, convertito con modificazioni dalla l. 24 ottobre 1996, n. 556; e infine, dall'art. 3, co. 37, l. 23 dicembre 1996, n. 662. Dopo un periodo di respiro, il Legislatore è tornato ancora sulle società di comodo, modificandone la disciplina varie volte e a breve distanza temporale, con l'art. 35, co. 15 e co. 16, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, poi per effetto dell'art. 1, co. 109, l. 27 dicembre 2006, n. 296, 1, e con il co. 128, l. 24 dicembre 2007, n. 244.

3 Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 354. Id., *Le società di comodo*, Padova, 2008, p. 5.

4 Ghionni P., *Società di mero godimento tra teoria generale e nuovo diritto societario*, in *Rivista societaria*, 2008, p. 1315 ss.

5 Braccini R., *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *DeJure*, 1986, I, P. 49 ss.; Beghin M., *Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"*, in *Manuale di diritto tributario*, Falsitta G. (a cura di), Parte Speciale, Padova, 2008, p. 625 ss.; Villani M., *Le società di comodo: la nozione di impossibilità va intesa non in termini assoluti ma economici*, in *www.diritto.it*; contra v. per tutti Nussi M., *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Rivista di diritto finanziario*, 4, 2010, p. 491.

ricompreso nella disciplina anche le società semplici, invece la legge *de qua* trova applicazione solo ai tipi societari a forma commerciale. L'ambito della normativa è, dunque, più ristretto rispetto alla platea civilistica delle società di mero godimento. Altra parte della dottrina ha avanzato la tesi della funzione antielusiva, richiamando la relazione dei lavori parlamentari ove si precisa che l'intervento legislativo "funge da antidoto al dilagare di società anomale utilizzate come involucro per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale, spesso prive di un vero e proprio scopo lucrativo, talvolta strutturalmente in perdita non di rado per eludere la disciplina tributaria". Con le società di comodo i soci avrebbero il solo fine di usufruire di benefici giuridici e fiscali; i soci traggono vantaggio dal conferimento dei beni in quello che formerà il patrimonio autonomo della società, sia perché in tal modo i beni non potranno essere aggrediti dai creditori personali dei soci stessi, perché la società, non svolgendo attività economica, non sarà mai esposta al rischio di impresa; sia perché si cerca di eludere l'imposta personale che graverebbe su tale bene se lo stesso rimanesse nella disponibilità del proprietario. Di fatto, dunque, attraverso la costituzione di una società di comodo ci si limita a una pura e semplice gestione statica di beni immobili, di partecipazioni sociali o di altri beni patrimoniali che pur intestati alla società, in realtà, permangono nella disponibilità dei soci o dei familiari.

Va, inoltre, ricordato che il Legislatore non ha definito le società di comodo, ma si è limitato a delimitare l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della normativa, attraverso la fissazione di parametri, quali indici che dovrebbero essere rilevatori dell'operatività dell'impresa, a prescindere dalle caratteristiche del soggetto interessato. Le conseguenze che ne derivano, che meglio saranno specificate nel prosieguo, sono state estese anche ai casi delle società c.d. in perdita sistematica. Dunque, società di comodo sono sia le società non operative, quelle cioè che non superano il c.d. test di operatività, previsto dal 1 co., dell'art. 30, l. 724/94; sia le società in perdita sistematica. Brevemente si ricorda che le società di comodo presentano ricavi inferiori a quelli minimi presunti, ottenuti applicando specifici coefficienti ai principali asset aziendali. Elemento caratterizzante, in questi casi, è il mancato raggiungimento del c.d. ricavo minimo presunto. Le società in perdita sistematica, invece, sono quelle che risultano in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi ovvero che, durante il periodo di osservazione di cinque anni, presentano dichiarazioni in perdita per quattro periodi d'imposta e per l'altro, dichiarano un reddito inferiore a quello minimo presunto. Dunque, in fase di predisposizione della dichiarazione dei redditi, le società di persone e di capitali, hanno l'obbligo, al sussistere di determinate condizioni, di compilare il prospetto contenuto nel Modello Redditi per verificare l'operatività e per il calcolo del reddito minimo imponibile. Nei modelli dichiarativi riservati alle società, il prospetto è stato inserito nel riquadro RS.

## II. Ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle società di comodo

Come sopra ricordato, la l. 724 del 1994 ha introdotto all'art. 30 un particolare regime fiscale per le società non operative o anche dette di comodo. Quanto alla individuazione dei soggetti cui la norma si applica, il co. 1, modificato dall'art. 1, co. 109, lett. a) della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, stabilisce che agli effetti del presente articolo "le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se 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 che risultano applicando le percentuali previste dallo stesso co. 1"<sup>6</sup>.

Dunque, la disciplina delle società di comodo si applica ai soggetti di seguito indicati, indipendentemente dal regime contabile adottato:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società ed enti non residenti di ogni tipo purché con stabile organizzazione nel territorio dello Stato

A riguardo, è opportuno ricordare che la disciplina trova applicazione anche nei confronti di soggetti che, formalmente domiciliati all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, sono considerati, in base all'art. 73, co. 5-*bis* del TIUR, fiscalmente residenti per affetto della presunzione della cosiddetta esterovestizione<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Prima dell'intervenuta modifica l'art. 1 della l. 724/94 prevedeva per inciso "...si considerano, [salvo prova contraria], non operativi...".

<sup>7</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 25/E.

### III. L'accertamento dell'operatività della società. Il c.d. Test di operatività

La disciplina descritta dall'art. 30 della l. 724/94 opera su due livelli: a) definisce la non operatività degli enti interessati; b) presume un reddito minimo.

#### III.1. La non operatività degli enti interessati

Per considerare di comodo una società e applicare la relativa disciplina occorre eseguire il c.d. Test di operatività, descritto dallo stesso co. 1, art. 30 della l. 724/94, che consiste in 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.

I coefficienti da applicare sono i seguenti:

- 2% alle quote di partecipazione e agli strumenti finanziari;
- 6% agli immobili e alle navi, anche se tali beni sono in locazione finanziaria;
- 5% agli immobili di categoria A/10;
- 4% agli immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 1% agli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti;
- 15% alle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Se, applicando le suindicate percentuali, l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, è inferiore alla somma degli importi, la società è considerata di comodo. Per eseguire questo calcolo occorre assumere i beni negli ultimi tre periodi di imposta e poi determinare la media triennale del risultato ottenuto. Questo dato va confrontato con la media triennale di ricavi effettivi, proventi e incrementi delle rimanenze.



### III.II. Il Reddito minimo

Per le società che non hanno superato il c.d. Test di operatività la disciplina in esame 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 l'ulteriore presunzione di un imponibile minimo ai fini Irap; mentre per quanto riguarda l'Iva si prevedono limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza a credito. Dunque, per le società non operative si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali, previste dal co. 3:

- 1,5% alle quote di partecipazione e agli strumenti finanziari;
- 4,75% agli immobili e alle navi, anche se tali beni sono in locazione finanziaria;
- 4% agli immobili di categoria A/10;
- 3% agli immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 0,9% agli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti;
- 12% alle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Le percentuali di redditività si applicano ai beni posseduti nell'esercizio, e non alla media dei valori dell'esercizio e dei due precedenti come avviene per il test di operatività.

L'art. 2, co. 36-quinquies, del d.l. 138/2011, ha introdotto una maggiorazione del 10,5% sull'aliquota IRES da applicare al reddito delle società di comodo. Inoltre, l'ultimo periodo del co. 3, art. 30 l. 724/1994 dispone che le perdite di esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito che eccede quello minimo determinato dall'applicazione delle percentuali dello stesso comma terzo.

Il reddito così determinato è preso a base del valore minimo della produzione netta delle società di comodo, che, ai sensi del co. 3-*bis* dell'articolo 30 l. 724/1994, corrisponde allo stesso reddito minimo aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e per le prestazioni di lavoro

autonomo non esercitate abitualmente;

- degli interessi passivi.

Quindi, lo *status* di comodo fa scattare la presunzione che i beni producano un certo reddito. Qualcuno, come meglio si dirà nel § 4.1., ha avanzato dubbi su tale presunzione. Allo stesso modo si registrano perplessità a sostegno della logicità e coerenza della determinazione presuntiva del valore minimo della produzione ai fini Irap, che si presta in parte alle medesime critiche della determinazione del reddito; con la differenza, però, che il valore della produzione non può discendere dall'impiego dei beni individualmente considerati, poiché per l'IRAP conta il valore della produzione che un'attività economica organizzata è in grado di creare. Inoltre, la presunzione di un valore minimo della produzione netta ai fini IRAP è costruita in maniera oltremodo semplicistica, tanto da portare in alcuni casi a risultati contrari alla ratio dell'imposta.

### III.III. Verifica per le società in perdita sistemica

Come già ricordato, la disciplina *de qua* trova applicazione anche per le società in perdita sistemica<sup>8</sup>. Si parla di società in perdita sistemica quando si verifica una delle seguenti situazioni:

- 5 periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale<sup>9</sup>;
- 4 anni in perdita fiscale e un anno un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'art. 30, c. 3, l. 724/94.

Al verificarsi di tale situazione nel quarto periodo d'imposta la società si considera di comodo. Nelle società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il primo anno interessato dalla disposizione è stato il 2012.

<sup>8</sup> Cfr. F. Furlani, *Le società in perdita sistemica*, in [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it).

<sup>9</sup> A seguito delle modifiche apportate dall'art. 18 del Decreto Semplificazioni, a decorrere dal periodo d'imposta 2014 il periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica ex art. 2 del d.l. n. 138/2011 è stato ampliato da 3 a 5 periodi d'imposta. Dunque, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è costituito da 5 periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero 4 in perdita fiscale e 1 con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo ex art. 30 della l. n. 724/1994. La disposizione prevede espressamente che le modifiche introdotte trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del provvedimento che le introduce, ossia, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 01.01.2014 - 31.12.2014.

Le disposizioni in materia di società in perdita sistematica presuppongono, quindi, un “periodo di osservazione” di 5 anni e nei confronti di quelle società che non hanno una tale anzianità, la disciplina sulle società in perdita sistematica non potrà trovare applicazione. Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 6/E/2015, la disciplina delle società in perdita sistematica può operare solo dal 6° anno successivo all’inizio di attività, essendo possibile risultare non operative soltanto dal 7° anno di attività.

#### IV. I principi stabiliti in materia dalla Corte di Cassazione

In merito alla normativa fiscale per le società di comodo tratteggiata dal Legislatore, la Corte di Cassazione ha stabilito importati principi in materia<sup>10</sup>. Innanzitutto, la determinazione dell’imponibile è effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi in sede sia di accertamento sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria del contribuente. Difatti, la presunzione prevista dal Legislatore è relativa; il comma 4-*bis*, come meglio si dirà, richiama il meccanismo dell’interpello. Spetta al contribuente, a cui è dunque garantito il diritto al contraddittorio, fornire la prova contraria e dimostrare l’esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche e indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto, di cui al co. 1. Inoltre, deve considerarsi che, secondo l’orientamento della Corte di Cassazione, l’impossibilità, per situazioni oggettive di carattere straordinario, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all’art. 30, la cui prova come si è detto è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, avendo riguardo alle effettive condizioni di mercato. Le condizioni del mercato, quindi, costituiscono, nella fattispecie legale astratta, un fatto la cui allegazione e prova è sempre onere della contribuente.

Un’interessante pronuncia del 2018 n. 16204 ha affermato che non c’è contrasto tra il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui all’art. 30, superabile mediante prova contraria, e il principio di proporzionalità. Sul punto, la Corte di Giustizia dell’Unione europea, nella causa C-524/04 del 13 marzo 2007, ha affermato che una normativa nazionale che si fonda sull’esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se un’operazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali, e quindi elusiva, va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive, ove il contribuente sia messo in grado, senza oneri eccessivi, di dimostrare le eventuali ragioni commerciali che giustificano detta operazione.

<sup>10</sup> Cass., sentenza del 21 ottobre 2015, n. 21358; Cass. sentenza del 5 luglio 2016, n. 13699; Cass., sentenza del 20 aprile 2018, n. 9852; Cass., sentenza del 20 giugno 2018, n. 16204.

La presunzione *de qua*, in ordine alla qualificazione della contribuente come non operativa e alla conseguente determinazione del reddito minimo imponibile, trova la sua fonte direttamente nella norma applicata, per cui il giudice di merito, verificata la ricorrenza dei presupposti oggettivi valorizzati dal Legislatore, non è tenuto ad illustrare ulteriori e diverse massime di esperienza che la sorreggano.

L'applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994 deriva necessariamente (fatta salva la possibilità di prova contraria) dal mancato superamento del cd. "test di operatività dei ricavi" e non è esclusa, di per sé, dalla circostanza che il contribuente, per esempio, svolga, nel rispetto del proprio statuto, attività di carattere indubbiamente commerciale, di natura alberghiera, per la quale ha ottenuto licenza e redige bilancio annuale. Invero, il disposto della norma non consente discrezionalità deduttiva, né prende in considerazione la specie di attività esercitata dalla società non in linea con la correlazione – tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi – dettata dal Legislatore (salva, si ribadisce, la possibilità di interpello e prova contraria di cui al comma 4-*bis* del predetto art. 30)

#### IV.1. I dubbi avanzati dalla dottrina sulla disciplina tratteggiata dal Legislatore

Il Legislatore, dunque, ha costruito la disciplina su due presunzioni legali: la prima volta a definire il perimetro della fascia di non operatività imprenditoriale, colto nella mancanza di un minimum di ricavi; e la seconda, volta a determinare un reddito minimo per quelle risultate non operative. Le singole immobilizzazioni concorrono a delineare la fruttuosità complessiva dei beni societari, in prima battuta ai fini del c.d. test di operatività, contrassegnato dalla logica in base alla quale i beni immobilizzati sono conferiti o acquistati dalla società per produrre ricavi, talché se questi non si realizzano significa che la società non opera, o opera in modo trascurabile. Fino a qui *nulla quaestio*: il meccanismo legislativo assume una connotazione precisa e facilmente giustificabile con la funzione di individuare l'ambito soggettivo di applicazione della norma. Maggiori difficoltà riguardano la seconda presunzione che quantifica il reddito della società commerciale, ormai già considerata non operativa. L'imponibile che ne risulta è palesemente contraddittorio rispetto alla situazione di partenza, perché se una società non opera, pare scontato che non produca reddito e il reddito legalmente presunto è essenzialmente fittizio. Il generico riferimento alle immobilizzazioni non sembra di per sé risolutivo ai fini della ricostruzione della disciplina che si fa fatica a ricondurre a sistemazioni unificanti, quali quelle connesse alla tradizionale considerazione dei beni autonomamente produttivi di reddito<sup>11</sup>.

---

11 Nussi M., *La disciplina impositiva*, cit.

## V. Quali conseguenze per le società non operative?

La non operatività comporta, sia per le società di comodo sia per le società in perdita sistemica, le seguenti conseguenze di tipo fiscale:

- Presunzione di reddito minimo ai fini IRES. Vi è un obbligo di adeguamento reddituale ad un livello di reddito di impresa minimo ai fini IRES la cui entità è determinata forfetariamente secondo le seguenti percentuali da applicarsi ai medesimi beni che hanno formato oggetto del test di operatività:
  - o Partecipazioni, strumenti finanziari e obbligazioni: 1,5%;
  - o Immobili (diversi da A/10 e a destinazione abitativa), comprese le navi: 4,75%;
  - o Immobili di categoria A/10 (uffici): 4%;
  - o Immobili a destinazione abitativa: 3%;
  - o Altre immobilizzazioni (materiali e immateriali) 12%;
  - o Altre immobilizzazioni (materiali e immateriali) se situate in comuni con meno di 1.000 abitanti: 0,9%.
- Applicazione di un'aliquota IRES maggiorata. Le società di capitali calcolano l'IRES direttamente sul reddito determinato con le modalità di cui sopra, applicando l'aliquota IRES maggiorata 10,5 punti percentuali, ovvero, del 34,50% (aliquota ordinaria del 24,00% + 10,50% a titolo di maggiorazione).
- Presunzione di un valore minimo della produzione netta ai fini IRAP. La finanziaria 2007 ha previsto, a partire dal periodo di imposta in corso al 01.01.2007, 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:

- o Delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- o Dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- o Dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- o Degli interessi passivi.

Per la determinazione dell'imponibile minimo presunto, secondo quanto affermato dall'Agenzia nella circolare n. 21/E del 17.03.2008, devono 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.

- Limitazione all'utilizzo dei crediti IVA. A seguito delle modifiche introdotte dal d.l. 223/2006 e quindi applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 04.07.2006, la condizione di non operatività esplica importanti effetti in relazione all'utilizzo delle eccedenze di credito iva. Vi è un blocco del credito Iva scaturente dalla dichiarazione in cui il soggetto risulta essere di comodo che comporta la sola possibilità di riportare il credito iva nel periodo d'imposta successivo per la compensazione verticale (iva da iva), tornando ad essere liberamente utilizzabile nell'esercizio in cui la società dovesse risultare operativa. Tuttavia, tale blocco può tramutarsi addirittura nella "scomparsa" del credito iva se tale situazione di inoperatività si protrae per 3 periodi d'imposta consecutivi e in nessuno di questi periodi la società pone in essere operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un importo almeno pari a quello dei ricavi presunti.

La Cassazione civile ha precisato che il divieto di rimborso dell'Iva versata in eccedenza a società non operative non si applica a soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività, per tale dovendosi intendere non soltanto le società messe in liquidazione, ma anche quelle che pur non svolgendo l'ordinaria attività commerciale, siano operative a fini più limitati e addirittura ristretti a una sola operazione da compiere<sup>12</sup>.

- Limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse. Vi è un limite all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse in quanto possono abbattere l'utile d'esercizio ma non al di sotto del reddito minimo. Con riferimento alle società di capitali occorre prioritariamente rispettare il limite riportabile

<sup>12</sup> Cass. civ., sez. trib., sentenza del 6 luglio 2012, n. 11368. Cfr. anche Comm. trib. Reg. Palermo, sez. III, sentenza del 10 dicembre 2019, n. 7229. Ancora, Cass. civ., sez. trib., sentenza del 30 dicembre 2019, n. 34642.

dell'80% del reddito dichiarato, la restante perdita potrà essere riportata nei periodi d'imposta successivi.

## VI. Cause di esclusione della disciplina de qua

La disciplina delle società di comodo non si applica in presenza di cause di esclusione, ovvero di disapplicazione, nonché alle ipotesi in cui si presenti un'istanza di interpello e si ottenga una risposta favorevole. Va già da ora precisato che le cause di esclusione sono quelle previste dall'art. 30 l. 174/94; invece, le cause di disapplicazione della disciplina sono contenute in specifici provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, il provvedimento del 14 febbraio 2008 e quello dell'11 giugno 2012<sup>13</sup>.

Dunque, l'art. 30 l. 174/94 individua una serie di soggetti per i quali la sussistenza delle circostanze di non operatività non appare sintomatica di un comportamento potenzialmente elusivo, tenuto conto delle specifiche condizioni derivanti da differenti situazioni:

- Soggetti che, in relazione alla particolare attività che svolgono, sono obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali<sup>14</sup>;
- Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- Società in amministrazione controllata o straordinaria;
- Società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati e alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- Società che erogano pubblici servizi di trasporto;
- Società con numero di soci non inferiore a 50;
- Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità;
- Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;

<sup>13</sup> Cfr. S Cerato, *Le società di comodo e le cause di esclusione*, in *www.ecnews.it*;

<sup>14</sup> Si tratta delle società finanziarie, art. 106 d.lgs. 385/93, dei Caf, delle società costituite da enti locali territoriali, delle società a prevalente partecipazione pubblica.

- Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale<sup>15</sup>;
- Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore<sup>16</sup>;
- Start up e PMI innovative<sup>17</sup>.

Quanto alle società cui è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, come è stato chiarito dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 25/E del 4 maggio 2007, la disposizione riguarda in particolare le società finanziarie, i centri di assistenza fiscale, le società costituite da enti locali territoriali, le società a prevalente partecipazione pubblica derivanti dal processo di trasformazione *ex lege* in società per azioni degli enti appartenenti al comparto delle c.d. partecipazioni pubbliche.

## VII. Cause di disapplicazione della disciplina de qua

Diversamente dalle cause di esclusione, contenute nell’art. 30 della legge citata, le cause di disapplicazione sono previste in specifici provvedimenti adottati dall’Agenzia delle Entrate. Ci si riferisce al provvedimento del 14 febbraio del 2008, con riguardo alle società non operative, e al provvedimento dell’11 giugno 2012, con riferimento alle società in perdita.

### VII.I. Provvedimento Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008

Quanto alle società di comodo la disciplina in oggetto non si applica alle:

1. Società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell’articolo 1 della legge 24 dicembre 2007,

<sup>15</sup> Valore della produzione, raggruppamento A del CE in base all’art. 2425 c.c. deve essere superiore all’attivo patrimoniale e identificato nell’art. 2424 c.c. Vengono così escluse le società con elevata produttività.

<sup>16</sup> Cass. civ. sez. trib., 17 luglio 2018, n. 18912. In tema di accertamento fondato su studi di settore, la causa di esclusione della presunzione di non operatività delle società di mero godimento ex art. 30 l. 174/94 è una norma sostanziale, idonea a incidere direttamente sulla decisione di merito, sicché è priva di efficacia retroattiva. Infatti, la causa di esclusione della congruità e coerenza delle società ai fini degli studi di settore prevista dall’articolo richiamato non ha natura neppure *latu sensu* processuale.

<sup>17</sup> A seguito del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 rimangono di appannaggio esclusivo delle start up e PMI innovative solo le deroghe previste in materia di riduzione del capitale, co. 1, d.l. n. 179/2012; la non applicabilità della normativa fiscale sulle società di comodo, co. 1, d.l. 179/2012; la possibilità di emettere strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o amministrativi a seguito dell’apporto da parte di soci o terzi di opere o servizi, co. 7, d.l. 179/2012.



n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese<sup>18</sup>;

2. Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, co. 5, del TUIR ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
3. Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2-*sexies* e 2-*nonies* della legge 31 maggio 1965 n. 575;
4. Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali;
5. Società che detengono partecipazioni in:
  - Società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994;
  - Società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
  - Società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR.
6. Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta<sup>19</sup>.
7. Il Provvedimento dell'11 giugno 2012 ha previsto nuove situazioni, ampliando i soggetti verso i quali la disciplina non trova applicazione. Si va riferimento alle:
8. Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 c.c.;
9. Società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza.

---

<sup>18</sup> La disapplicazione opera nel periodo in corso alla data dell'assunzione dell'impegno, nel periodo precedente e in quello successivo. Si agevolano pertanto le società che si impegnano a cancellarsi dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella in cui hanno assunto l'impegno esonerandole dal presentare istanza di interpello. Se non viene fatta la cancellazione si ripristina l'obbligo di assoggettarsi alla disciplina delle società non operative fino al primo periodo di imposta.

<sup>19</sup> In presenza di cause di disapplicazione d) e) e f) si avrà una parziale disapplicazione, pertanto il contribuente dovrà neutralizzare l'effetto delle fattispecie indicate non tenendo conto degli asset per il calcolo dell'operatività ma dovrà escludere anche eventuali ricavi nel conto economico correlati agli asset medesimi.

## VII.II. Provvedimento Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012

Quanto alle società in perdita, la disciplina in oggetto è disapplicata per le:

- a) società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- b) società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del TUIR ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- d) società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a<sup>20</sup>:
  - Società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, commi 36-*decies* e seguenti del d.l. n. 138 del 2011;
  - Società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
  - Società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR.
- e) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;
- f) società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alle lettere A) e B)

---

<sup>20</sup> Secondo la Circolare 1/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate "a differenza di quanto previsto dall'analoga causa di disapplicazione della disciplina sulle società non operative prevista dalla lett. e) del § 1, Provvedimento 14 febbraio 2008 in cui è espressamente previsto che la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni, la causa di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica di cui alla lettera d), § 1, Provvedimento 11 giugno 2012 non opera in modo parziale. Il soggetto interessato potrà disapplicare in toto la disciplina delle società in perdita sistematica qualora il valore economico delle proprie partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, (...), sia prevalente rispetto al valore economico di tutte le partecipazioni di cui dispone.

dell'articolo 2425 del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B);

g) società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo di imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo

h) società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolate;

i) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;

j) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore (in almeno un anno del triennio);

k) società che si trovano nel primo periodo d'imposta<sup>21</sup>.

## VIII. Il superamento della presunzione di non operatività: l'istanza di Interpello

A norma del co. 4-*bis*, come sopra già anticipato, della l. 174/94 la società interessata può interpellare l'amministrazione, ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), l. 212/2000<sup>22</sup>, 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 dell'art. 30, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4. L'interpello si sostanzia in una richiesta all'amministrazione finanziaria tesa a ottenere un parere circa la sussistenza delle situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi e del reddito minimo (cfr. § 4). Come già ricordato, deve trattarsi di

<sup>21</sup> Questa causa di disapplicazione è anche una causa di esclusione che però non può mai essere utilizzata nelle perdite triennali: il primo periodo di comodo, infatti, sarebbe quello successivo al triennio di perdita, di conseguenza non potrebbe mai essere il primo. Tuttavia, il fatto che il primo periodo di costituzione sia una causa di disapplicazione permette di escluderlo dal triennio di monitoraggio: il conteggio quindi ripartirà dall'anno successivo.

<sup>22</sup> L'art. 11, co. 1, lett. b) della l. 212 del 2000, nota come Statuto del Contribuente, così come modificato dal d.lgs. 156 del 2015, recita: "Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a (...) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti".

situazioni indipendenti dalla volontà dei soggetti interessati, e dimostrabili a prescindere dalle risultanze delle scritture contabili, ricorrendo le quali la disciplina delle società non operative può essere disapplicata.

### VIII.I. La natura dell'atto di Interpello

La norma contempla l'ipotesi del c.d. interpello probatorio, che consente al contribuente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali nei casi espressamente previsti, tra cui rientrano le istanze presentate dalle società non operative ai sensi dell'art. 30 l. 724 del 1994<sup>23</sup>.

Giova subito precisare che il contribuente ha l'onere non già l'obbligo di presentare l'interpello. Come statuito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16183 del 2014 la disapplicazione della disciplina delle società di comodo è legittima anche in mancanza di interpello. Nel caso richiamato, la Commissione Tributaria della Regione Lazio confermava il diritto della società X a ottenere il rimborso IVA. L'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza, affermando che il giudice di legittimità non può prendere in considerazione le motivazioni del ricorrente volte ad escludere l'applicazione della normativa delle società di comodo, qualora questi non abbia preventivamente fatto ricorso alla procedura amministrativa di interpello. Il Supremo Collegio non riteneva apprezzabili le doglianze dell'Agenzia procedente (che peraltro, nelle more del giudizio, rinunciava al ricorso), rigettando dunque il ricorso e condannando la stessa alle spese, sulla base del noto principio della soccombenza virtuale. Come si evince dunque dal testo della sentenza in commento, gli Ermellini offrono la possibilità al contribuente di produrre in giudizio la prova per il superamento delle disposizioni antielusive in tema di società di comodo. Per addivenire ad una siffatta soluzione viene preso in considerazione l'art. 53 della Costituzione, il quale "impone di limitare nel più ristretto ambito le presunzioni iuris et de iure". Ampio risalto viene dunque affidato al principio di effettività desumibile dal citato art. 53, il quale implicitamente afferma che per capacità contributiva deve intendersi una idoneità effettiva, non fittizia: l'imposizione deve colpire la nuova ricchezza effettivamente prodotta; l'idoneità alla contribuzione deve essere quindi certa e non semplicemente ipotizzabile o possibile. Dunque, qualora il contribuente riesca a produrre in giudizio la prova contraria, la normativa sulle società di comodo deve essere disapplicata, in quanto non ha più ragione di esistere. Ciò resta valido anche quando il contribuente non abbia attivato la procedura dell'interpello applicativo. La pronuncia in esame è in linea con il dettato normativo di cui all'art. 30, co. 4-bis, l. 724/94.

---

<sup>23</sup> Quanto alla tipologia di Interpello, per espressa previsione di legge si tratta di un interpello probatorio. Anche sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "Tipologie di Interpello", l'art. 30 l. 724/94 è ricompreso nella voce "Interpello probatorio". Tuttavia, pare che in dottrina e giurisprudenza interpello probatorio e disapplicativo con riferimento alle società di comodo siano utilizzati come sinonimi.

Nonostante la chiarezza del Legislatore sul punto, vi sono state pronunce discordanti in materia. Con sentenza del 2011 n. 8663, la Cassazione ha affermato che la mancata presentazione dell'interpello "non è in alcun modo surrogabile od ineludibile", per cui l'assenza dello stesso, condurrebbe de plano all'applicazione della normativa delle società di comodo. Di segno opposto le sentenze della Cassazione n. 17010 del 2012 e n. 11929 del 2014: la prima esclude sostanzialmente l'esistenza di un vero e proprio obbligo di impugnazione per il contribuente, ma ritiene che l'atto di diniego (a seguito di interpello disapplicativo) sia comunque impugnabile in via facoltativa e senza che la mancata impugnazione pregiudichi la posizione del contribuente che decida di non adeguarsi all'atto di diniego stesso; con la seconda, la Suprema Corte ha invece ribadito che l'impugnazione del diniego di disapplicazione di norme antielusive è una facoltà (e non un obbligo) del contribuente. È proprio a questo orientamento che, dunque, aderiscono i giudici di legittimità con la Sentenza del 2014, affermando sostanzialmente la piena legittimità del ricorso non preceduto dall'interpello.

#### VIII.II. Condizioni di ammissibilità dell'atto di Interpello

Con riferimento al termine entro il quale presentare la richiesta di Interpello, si segnala la sentenza n. 1317 del 22 gennaio 2020<sup>24</sup>, la Corte di Cassazione ha affermato che "l'interpello è preventivo se è presentato prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto dell'istanza, per cui, se il comportamento trova attuazione nella dichiarazione, l'interpello è preventivo se proposto prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, e non novanta giorni prima della scadenza di tale termine." La vicenda ha riguardato una società a responsabilità limitata, esercente attività di coltivazione di terreni, silvicoltura, allevamento di animali, che presentava alla Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate un interpello per la disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 legge n. 724 del 1994. L'Agenzia delle Entrate riteneva inammissibile l'istanza poiché inoltrata con meno di novanta giorni prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. La società avverso il diniego dell'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso in Commissione Tributaria Provinciale evidenziando l'inesistenza di un termine entro il quale l'istanza di interpello deve essere formulata a pena di inammissibilità. I giudici di prime cure accoglievano le doglianze della ricorrente. L'Agenzia delle Entrate dapprima impugnava la decisione della CTP innanzi alla Commissione Tributaria Regionale che rigettava l'impugnazione dell'ufficio; di poi, proponeva ricorso per Cassazione. Gli Ermellini rigettavano il ricorso precisando che la "mancanza di una norma, primaria o secondaria, che chiarisca che per "preventivo" si intende che l'interpello debba essere presentato almeno novanta giorni prima della scadenza

<sup>24</sup> Cass. civ., sez. trib., sentenza del 22 gennaio 2020, n. 1317. Cfr. anche F. Brandi, *Istanza di interpello ammissibile anche se avanzata a ridosso della scadenza della presentazione della dichiarazione*, in Cass. civ., 22 gennaio 2020, n. 1317, Nota a sentenza.

del termine per la dichiarazione (non potendosi interpretare in tal senso la previsione secondo cui l'ufficio deve rispondere entro novanta giorni), fa sì che un interpello sottoposto all'ufficio entro un termine più breve dei suddetti novanta giorni, purché prima della scadenza della data di presentazione della dichiarazione, non possa considerarsi inammissibile." L'art. 1 co. 2 del DM n. 259 del 19 giugno 1998, riguardante le istanze di disapplicazione della disciplina delle società non operative e delle società in perdita sistematica, non contempla fra i requisiti di ammissibilità alcun termine per la presentazione dell'istanza. Inoltre, per la Corte Suprema va ribadito che la "circolare è un documento di prassi, con considerazioni di una parte, e non può stabilire sanzioni procedurali non previste dalla legge." Il termine di 90 giorni è previsto dalla legge solo con riferimento alla risposta che l'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire, non alla presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Quanto alle condizioni che devono sussistere, perché sia legittimamente presentata istanza di Interpello, l'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso del tempo, numerosi chiarimenti in merito alle ipotesi più ricorrenti in relazione alle quali può essere invocata la disapplicazione della disciplina in esame. Di recente è intervenuta la risposta ad interpello del 20 febbraio 2019, n. 68 <sup>25</sup>, nella quale è stato, in particolare, esaminato il caso delle società che concedono in locazione immobili e non superano il test di operatività. In tale occasione è stato affermato che costituisce una valida causa di disapplicazione la circostanza che i canoni di locazione, anche se di importo inferiore ai proventi presunti, risultano in linea con quelli desumibili dall'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI). Tale conclusione risulta coerente con le istruzioni fornite in precedenza, anche con riguardo ad ulteriori e diverse casistiche che possono interessare l'attività di gestione immobiliare.

In breve: l'istanza di Interpello non è obbligatoria, per cui la società può, sulla base di un'autovalutazione, disapplicare la disciplina in questione dandone indicazione nella dichiarazione dei redditi. Analoga facoltà è riconosciuta ai soggetti che, avendo presentato interpello, hanno ricevuto risposta negativa. L'interpello si considera tempestivo quando è presentato prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

### VIII.III. L'istanza di interpello disapplicativo è impugnabile?

Appare di particolare interesse la questione relativa alla possibilità o meno di impugnare il provvedimento di rigetto emesso dall'Amministrazione a seguito di un interpello applicativo proposto da una società di comodo. Recenti pronunce giurisprudenziali riconoscono al contribuente la facoltà di impugnare un simile provvedimento. Con la sentenza n. 425 del 14 gennaio

---

<sup>25</sup> A. Bonuzzi, *Il canone allineato ai valori OMI disapplica la disciplina delle società di comodo*, in [www.euronews.it](http://www.euronews.it).

2020, la Corte di Cassazione ha precisato che “la risposta negativa del fisco a un interpello disapplicativo è atto impugnabile, anche se non rientra tra quelli elencati dal d.lgs. 546/92. Esso, infatti, ha la capacità di incidere immediatamente sulla sfera giuridica del destinatario e quindi non può negarsi che il contribuente abbia interesse ex art. 100 c.p.c. ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell’atto in esame<sup>26</sup>”. Da tempo, infatti, la giurisprudenza ha affermato il principio secondo il quale il catalogo degli atti contenuto nel d.lgs. 546 del 1992 è suscettibile di interpretazione estensiva, sia nel rispetto delle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., sia in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria a opera della l. 448 del 2001.

#### VIII.IV. Istanza di Interpello. Aspetti pratici

Chiarito che l’Interpello è un’istanza che il contribuente presenta all’Agenzia delle Entrate prima di dar seguito a un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all’interpretazione, all’applicazione o alla disapplicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali, di seguito sono riportate le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate circa la presentazione dell’Interpello.

L’istanza deve contenere:

- I dati identificativi del contribuente o del suo eventuale rappresentante (codice fiscale);
- L’indicazione della specifica tipologia di interpello, la descrizione puntuale della fattispecie e, quindi, l’esposizione analitica della situazione concreta che ha generato il dubbio interpretativo (il contribuente non può limitarsi a una rappresentazione sommaria e approssimativa del caso);
- Le disposizioni di legge di cui si chiede l’interpretazione, l’applicazione o la disapplicazione;
- L’indicazione dei recapiti per comunicare la risposta, compresi quelli telematici;
- La soluzione interpretativa proposta dal contribuente;
- La sottoscrizione dell’istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell’articolo 63 del D.P.R. 600 del 1973; in tal caso

<sup>26</sup> Cass. civ. sez. trib., sentenza del 14 gennaio 2020, n. 425. In tal senso anche Cass., sentenza del 15 marzo 2019 n. 7403. *Contra*, Comm. Trib. Reg. Lombardia del 7 marzo 2017, n. 917: “Non può essere impugnato dinanzi al giudice tributario il provvedimento di rigetto emesso dall’Amministrazione a seguito dell’interpello disapplicativo proposto da una società di comodo. Infatti, questo, diversamente dagli atti amministrativi definitivi con rilevanza esterna aventi autonoma impugnabilità, costituisce atto di natura interlocutoria, che non respinge nel merito l’istanza e non vincola il contribuente”.

la procura, se non contenuta in calce o a margine dell'atto, deve essere allegata all'istanza.

- Nel caso in cui le istanze siano carenti dei dati sopra indicati, diversi da quelli relativi alla identificazione dell'istante e alla descrizione puntuale della fattispecie, l'ufficio invita alla regolarizzazione il contribuente, che deve provvedere entro 30 giorni a fornire le informazioni mancanti.

Le istanze, redatte in carta libera e non soggette al pagamento dell'imposta di bollo, devono essere indirizzate:

- Alla Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante nel caso di tributi erariali o nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto dell'interpello nel caso di tributi concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale
- Alla Divisione Contribuenti, esclusivamente nel caso di interpelli presentati da Amministrazioni centrali dello Stato, Enti pubblici a rilevanza nazionale, soggetti non residenti nel territorio dello Stato (indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale o dall'identificazione diretta) e soggetti di più rilevante dimensione (con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro).

Per tutte le tipologie di interpello è previsto che l'istanza sia presentata

- A mano (presso la sede della Direzione regionale competente);
- Mediante spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso ricevimento;
- Telematicamente:
- Da una casella PEC (Posta Elettronica Certificata):

o all'indirizzo PEC della Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante nel caso di tributi erariali o nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto dell'interpello nel caso di tributi concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale;



o all'indirizzo PEC della Divisione Contribuenti, esclusivamente nel caso di interpelli presentati da Amministrazioni centrali dello Stato, Enti pubblici a rilevanza nazionale; soggetti non residenti nel territorio dello Stato che si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato; soggetti di più rilevante dimensione;

o da una casella PEL (Posta Elettronica Libera) al seguente indirizzo di PEL: div.contr.interpello@agenziaentrate.it esclusivamente nel caso di interpelli presentati da soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato.

In caso di invio telematico l'istanza dovrà essere sottoscritta con firma digitale ovvero, se sottoscritta con firma autografa, dovrà essere accompagnata da copia di un documento di identità.

#### [IX. Compilazione della Dichiarazione dei Redditi – Società non operative. Guida pratica](#)

Nel modello dei redditi, nel riquadro dedicato alla verifica della operatività, sono previste specifiche caselle nelle quali indicare il codice di riferimento.

1) Nella casella "Imposta sul reddito – società non operativa" bisognerà indicare uno dei seguenti codici:

- accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.

2) Nella casella “Imposta sul reddito – società in perdita sistematica” uno dei seguenti codici:

- accoglimento dell’istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica.
- Inoltre, vanno compilate, anche congiuntamente alla compilazione delle caselle “Imposta sul reddito – società non operativa” e “Imposta sul reddito – società in perdita sistematica”, le seguenti caselle, indicando:

3) Nella casella “IRAP” uno dei seguenti codici:

- accoglimento dell’istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all’Irap;
- mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all’Irap;
- presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all’Irap.

4) Nella casella “IVA” uno dei seguenti codici:

- accoglimento dell’istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all’Iva;

- mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva;
- presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva.

È importante evidenziare come il mancato rispetto del suddetto obbligo di segnalazione comporta, ai sensi dell'articolo 8, comma 3-*quinquies*, d.lgs. 471/1997, l'irrogazione della sanzione amministrativa da 2.000 a 21.000 euro.

La sanzione grava quindi sul soggetto che:

a) non ha presentato interpello e, ritenendo sussistenti le condizioni, ha disapplicato la disciplina delle società di comodo, ma non ha indicato il codice "2";

b) ha presentato interpello e, pur avendo ricevuto risposta sfavorevole, ha disapplicato la disciplina e non ha indicato il codice "3".

-.-.-



20 Birchin Lane  
City of London  
London EC3V 9DU

Tel. +44 203 751 9360  
Fax. +44 207 681 2206  
Mobile +44 741 282 3932

[info@ascheri.co.uk](mailto:info@ascheri.co.uk)  
[www.ascheri.co.uk](http://www.ascheri.co.uk)  
[www.ascheri.academy](http://www.ascheri.academy)  
[www.adamnelson.london](http://www.adamnelson.london)  
Skype: ascheri-partners

**Ascheri  
& Partners**

