

Società di comodo: difesa in giudizio anche senza l'interpello preventivo

il fisco, 32 / 2014, p. 3191

Società di comodo: difesa in giudizio anche senza l'interpello preventivo

Gian Marco Committeri

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600 Art. 37-bis

Cassazione Civile Sez. VI - 5 15-07-2014 (04-06-2014) n. 16183

Passo deciso della Cassazione verso una definizione coerente del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti.

Con la sentenza n. 16183 del 2014, depositata il 15 luglio, la Suprema Corte ha opportunamente sancito la possibilità, nell'ambito dell'applicazione della normativa sulle società non operative (c.d. di comodo), di fornire la prova contraria (che consente la disapplicazione del regime) in corso di giudizio e non quindi necessariamente attraverso l'interpello preventivo.

L'omessa presentazione della domanda di interpello, pertanto, non comporta né l'inammissibilità del successivo ricorso né limitazioni all'esercizio del potere di difesa del contribuente che potrà dimostrare la sussistenza degli elementi che consentono di disapplicare il regime antielusivo.

Il principio su cui si fonda la posizione è chiaro: la domanda di interpello "non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente" essendo piuttosto una "facoltà che consente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione".

Nel caso esaminato dalla Cassazione i giudici di merito aditi avevano ritenuto provata la presenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento del reddito minimo ovvero delle operazioni rilevanti ai fini Iva.

Avverso tale statuizione aveva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate, senza contestare l'accertamento di fatto, ma limitandosi a sostenere il principio di diritto secondo cui tale accertamento non sarebbe consentito al giudice poiché il contribuente non aveva esperito la procedura amministrativa di interpello preventivo.

La tesi non ha trovato conforto.

Le motivazioni addotte dai giudici di legittimità a supporto della decisione appaiono granitiche fondandosi sull'art. 53 della Costituzione che sancisce il principio di effettività ("tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"). Principio che, evidentemente, mal si concilia con le presunzioni *juris et de iure* quale quella che si sarebbe applicata al contribuente che, non rispettando i valori minimi previsti dalla normativa sulle società di comodo (e non avendo la possibilità di disapplicare automaticamente la disciplina), non avesse presentato l'interpello preventivo ovvero avesse ricevuto risposta negativa.

Non vi è chi non veda, tra l'altro, la profonda differenza tra la presentazione di "giustificazioni" ad un giudice terzo rispetto alla necessità di convincere delle proprie ragioni la controparte del rapporto tributario il cui giudizio non può non essere condizionato dal proprio "angolo visuale".

Lo scopo che si persegue presentando l'interpello preventivo deve essere quello di acquisire una certezza nell'ambito del rapporto tributario, di per sé rilevante; senza però che la mancata presentazione dell'istanza ovvero il diniego opposto dalla Agenzia delle Entrate possa in alcun modo limitare la capacità di difesa dinnanzi al giudice naturale.

È appena il caso di ricordare, tra l'altro, come nell'ambito della disciplina delle società non operative la presentazione dell'interpello è una facoltà non un obbligo (l'art. 30 della L. n. 724/1994 afferma che il contribuente "può" - e non "deve" - attivare la procedura). E dal mancato esercizio di una facoltà non possono farsi discendere conseguenze sostanziali sproporzionate come quella dell'impossibilità di fornire la prova per la disapplicazione del regime in giudizio.

Il richiamo al principio costituzionale di effettività è quanto mai opportuno, non solo perché rafforza la *ratio decidendi*, ma anche perché fornisce un importante monito in un momento storico in cui formalità e

procedure finiscono spesso per avere la meglio sulla sostanza del rapporto tributario.

La Suprema Corte nel formulare il proprio giudizio ha espressamente richiamato altra sentenza (la n. 17010 del 5 ottobre 2012) secondo cui "al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno".

È possibile auspicare quindi che la sentenza in commento possa rappresentare un passaggio definitivo sul punto e superare così le posizioni assunte con la sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011 che destò a suo tempo non poco clamore.

Con la pronuncia richiamata, infatti, vennero sanciti due principi del tutto differenti:

- 1) che la procedura *ex art. 37-bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 costituisce presupposto necessario ed imprescindibile e
- 2) che la mancanza di impugnazione nei termini di legge (del diniego) rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva.

Dopo questa sentenza non sono mancate pronunce di merito che si sono opportunamente discostate dalla posizione dei giudici di legittimità. È il caso, ad esempio, della CTR di Milano, Sez. XXVIII, che con sentenza n. 170 del 5 dicembre 2011 ha confermato la posizione dei giudici di prime cure (CTP di Sondrio n. 3/03/2011) circa la possibilità di disapplicare la normativa sulle società di comodo fornendo le giustificazioni in giudizio (nella specie l'interpello preventivo era stato presentato, ma non accolto né impugnato).

La tesi della ineludibilità della procedura di interpello, invece, è stata confermata recentemente dalla CTP di Pisa (sentenza n. 437/1/14) evidentemente ancora suggestionata dalla posizione della Cassazione del 2011 nonostante la diversa tesi già assunta alla fine del 2012 con la richiamata sentenza n. 17010.

In merito alla necessità di impugnare il diniego all'interpello presentato giova ricordare che oltre alla sentenza del 2012 anche una più recente pronuncia della Cassazione ha confermato come il contribuente possa avere comunque piena tutela in sede di impugnazione dell'atto di accertamento anche senza aver impugnato il diniego da parte della Agenzia delle Entrate (sentenza n. 11929 del 2014).

È acclarato ormai che il diniego opposto all'interpello (ovvero altra statuizione che comporti i medesimi effetti nella sfera patrimoniale del contribuente) è atto autonomamente impugnabile; ciò che emerge dalle più recenti pronunce dei giudici di legittimità è che allo stesso è sempre garantita una difesa piena in giudizio, sia qualora non sia stato impugnato il diniego sia qualora l'interpello non sia stato neanche presentato.