



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 15/03/2007 n. 14

**Oggetto:**

Gestione delle istanze di disapplicazione presentate da società non operative - Ulteriori istruzioni

**Testo:**

INDICE

Premessa

- 1 Disciplina delle società non operative alla luce delle recenti modifiche normative
- 2 Modalità di presentazione delle istanze di disapplicazione
- 3 Preventività dell'istanza di disapplicazione
- 4 Adempimenti degli Uffici locali e delle Direzioni regionali
- 5 Improcedibilità dell'istanza
- 6 Provvedimento del Direttore regionale
- 7 Richiesta di parere alla Direzione centrale normativa e contenzioso
- 8 Modalità di comunicazione del provvedimento di disapplicazione
- 9 Variazione del domicilio fiscale del contribuente dopo la presentazione dell'istanza
- 10 Inserimento in procedura delle istanze di disapplicazione
- 11 Consuntivazione delle risorse destinate all'esame delle istanze di disapplicazione da parte degli Uffici locali
- 12 Istanze erroneamente presentate con riferimento all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973
- 13 Istanze di disapplicazione presentate con riferimento all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991
- 14 Istituzione di appositi gruppi di lavoro presso le Direzioni regionali

Premessa

La presente circolare fornisce ulteriori istruzioni in merito alla trattazione delle istanze di disapplicazione della disciplina sulle società non operative di cui all'articolo 30, comma 4-bis, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, presentate ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; essa fa seguito ai primi chiarimenti forniti con circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 e tiene conto delle considerazioni svolte in occasione dell'incontro con i Dirigenti degli Uffici fiscalità delle Direzioni regionali tenutosi a Roma in data 8 febbraio 2007.

- 1 Disciplina delle società non operative alla luce delle recenti modifiche normative

La disciplina fiscale delle società non operative, contenuta nell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, si propone l'obiettivo di contrastare l'utilizzo improprio delle forme societarie al fine di eludere le obbligazioni tributarie.

Il regime delle società non operative è stato recentemente modificato dall'articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché dall'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007).

Con le recenti modifiche il legislatore ha inteso rendere più efficace la predetta normativa, prevedendo quale unica modalità per

sottrarsi all'applicazione della stessa, la presentazione preventiva dell'interpello disapplicativo ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

## 2 Modalita' di presentazione delle istanze di disapplicazione

Le modalita' di presentazione delle istanze di disapplicazione sono stabilite dal decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259.

Le predette istanze, indirizzate al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, devono essere spedite tramite servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Sebbene il predetto decreto non lo preveda espressamente, si ritiene che l'istanza possa essere presentata anche mediante consegna a mano presso il competente Ufficio locale.

L'Ufficio locale e' tenuto a trasmettere l'istanza, unitamente al proprio parere, al Direttore regionale entro trenta giorni dalla data di ricezione della stessa ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.M. n. 259 del 1998.

Nell'istanza, dopo aver descritto compiutamente la fattispecie concreta, il contribuente deve indicare le oggettive situazioni che di fatto hanno impedito di superare il test di operativita' di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 e, quindi, di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo. A tal fine, il contribuente evidenziera', altresì, tutti gli elementi necessari alla corretta individuazione e qualificazione della propria posizione fiscale.

L'istanza di disapplicazione sara' dichiarata inammissibile, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lettera c) del D.M. n. 259 del 1998, nel caso in cui sia priva di uno dei seguenti elementi:

- o dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante;
- o indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale effettuare le comunicazioni;
- o sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

In assenza di sottoscrizione, l'Ufficio locale (o la Direzione regionale) avra' cura di invitare il legale rappresentante a regolarizzarla. In tal caso, occorre comunicare al contribuente che il termine di 90 giorni per l'emanazione del provvedimento decorre dalla data di regolarizzazione dell'istanza stessa.

L'istanza dichiarata inammissibile si considera a tutti gli effetti come non presentata.

## 3 Preventivita' dell'istanza di disapplicazione

Considerato che la norma di cui si chiede la disapplicazione trova concreta applicazione nella dichiarazione dei redditi, il requisito della preventivita' dell'istanza si intende rispettato, in linea generale, se questa e' presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta dall'Agenzia prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione stessa.

In breve, atteso che il termine di presentazione delle dichiarazioni, da parte delle societa' con esercizio coincidente con l'anno solare, scade il 31 luglio e che il Direttore regionale e' tenuto a rispondere entro 90 giorni, le istanze di disapplicazione vanno presentate non oltre la meta' del mese di maggio.

## 4 Adempimenti degli Uffici locali e delle Direzioni regionali

Come dispone l'articolo 1, comma 1, del D.M. n. 259 del 1998, l'Ufficio locale, entro 30 giorni, inoltra l'istanza alla Direzione regionale.

Nell'ambito della propria autonomia organizzativa, ciascuna Direzione regionale fornira' direttive agli Uffici locali in merito agli adempimenti da porre in essere con riferimento alle istanze di disapplicazione in esame.

Limitatamente alle istanze di disapplicazione presentate dalle societa' non operative ed in considerazione della peculiarita' delle stesse, si ritiene che eventuali richieste, avanzate dagli uffici o dalle Direzioni regionali, di ulteriori dati ed elementi conoscitivi, possono essere limitate ai soli casi in cui i contenuti dell'istanza, nella loro connessione logica ed argomentativa, non siano di per se' sufficienti per corrispondere alla richiesta avanzata.

Considerato che l'esame delle istanze presentate dalle societa' non operative si basa sui dati ed elementi nelle medesime evidenziati, cosi' che la completezza e veridicita' dei predetti dati ed elementi e' presupposto di efficacia del provvedimento emanato dal Direttore regionale, sia gli uffici sia le Direzioni regionali non sono necessariamente tenuti a svolgere, in questa sede, incisive attivita' istruttorie (accessi, verifiche, ecc.) volte a sindacare la congruita' ed il fondamento degli elementi forniti, fatta eccezione - come prima evidenziato - della richiesta di dati ed elementi in assenza dei quali sia impedito o ostacolato l'esame compiuto dell'istanza.

Gli effetti del provvedimento di accoglimento dell'istanza, infatti, devono ritenersi sottoposti alla condizione che i presupposti dell'accoglimento medesimo siano completi e veritieri e che trovino concreto riscontro nel successivo comportamento tenuto dal contribuente (ad esempio, effettiva realizzazione dei beni patrimoniali da parte di una societa' in liquidazione). La mancata realizzazione di tale condizione avra' l'effetto di rendere inefficace ex tunc il provvedimento del Direttore regionale (nell'esempio, l'eccessivo ed ingiustificato protrarsi dello stato di liquidazione, senza che siano state poste in essere le conseguenziali operazioni, determinera' l'assoggettamento della societa' alla disciplina in esame fin dal periodo di imposta cui il provvedimento di disapplicazione si riferisce).

Al riguardo e' opportuno che il provvedimento di accoglimento del Direttore regionale sia emanato "nel presupposto che i dati e gli elementi rappresentati siano completi e veritieri, che rispecchino in modo esauriente e fedele la specifica realta' dell'impresa sociale e, infine, che corrispondano a quelli effettivamente posti in essere ed evidenziati in dichiarazione". L'ultimo inciso della trascritta affermazione si giustifica in relazione al carattere preventivo dell'istanza.

Resta impregiudicata la potesta' dell'Amministrazione di riscontrare, avvalendosi delle prerogative attribuite per legge, la veridicita' e completezza dei dati e degli elementi evidenziati nelle istanze accolte dal Direttore regionale, anche mediante la predisposizione di appositi piani di controllo.

L'Ufficio locale, inoltre, non appena sara' attivata l'apposita funzionalita', provvedera' ad inserire l'istanza nella procedura telematica di gestione delle istanze di disapplicazione, riportando i dati identificativi del contribuente, gli estremi della norma di riferimento, il contenuto della richiesta, la soluzione prospettata nonche' il proprio parere.

In tal modo, sara' possibile garantire una piu' efficiente gestione delle istanze, atteso che la Direzione regionale, consultando la procedura telematica, potra' prenderne visione ancor prima della conclusione dell'attivita' svolta dagli Uffici locali.

Nell'eventuale provvedimento di rigetto del Direttore regionale, come evidenziato con la circolare n. 5 del 2007, e' necessario precisare che: "Il presente provvedimento (del Direttore regionale) non puo' essere impugnato immediatamente in quanto non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; peraltro, il contribuente potra' far valere le proprie ragioni avanti la competente Commissione tributaria, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento notificato a seguito del provvedimento di rigetto del Direttore regionale".

Al pari dei soggetti in amministrazione straordinaria, esclusi espressamente dall'ambito di applicazione della disciplina delle societa' non operative ai sensi dell'articolo 30, comma 1, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si ritiene che anche le societa' in stato di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa possono ritenersi esonerate dall'onere di presentare l'istanza di disapplicazione. In considerazione del loro status e delle speciali regole dettate dall'articolo

183 del TUIR per la determinazione del loro reddito, puo' infatti ritenersi - in deroga alle indicazioni fornite con circolare n. 5 del 2007 - che nei confronti dei predetti soggetti non trovi applicazione la disciplina di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

#### 5 Improcedibilita' dell'istanza

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del DM n. 259 del 1998, le istanze devono descrivere compiutamente la fattispecie concreta presentata all'esame del Direttore regionale.

In assenza di tale descrizione, che rileva normativamente come contenuto minimo dell'istanza, questa non puo' essere presa in esame e va dichiarata improcedibile.

Per integrare i contenuti dell'istanza gli Uffici o le Direzioni regionali possono tuttavia richiedere, come illustrato nel precedente paragrafo, ulteriori dati ed elementi, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del citato DM 259/1998.

La richiesta di elementi integrativi sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale e puo' essere avanzata una sola volta, atteso che reiterate richieste, comportando altrettante sospensioni del termine per l'emanazione del provvedimento, contrasterebbero con i principi di non aggravamento e di celerita' del procedimento amministrativo di cui alla legge 7 agosto 1990, n. 241.

Le istanze prive del contenuto minimo come sopra specificato ovvero non integrate (a seguito di richiesta dell'Ufficio o della Direzione regionale) negli elementi conoscitivi, vanno dichiarate improcedibili e pertanto considerate, al pari delle istanze inammissibili, come non presentate, anche ai fini della dichiarazione di inammissibilita' del ricorso giurisdizionale presentato dalla societa' contro l'eventuale avviso di accertamento.

Nel caso che il contribuente abbia fornito riscontro solo in parte alla richiesta integrativa dell'Agenzia, il Direttore regionale, anziche' pronunciarsi per il rigetto dell'istanza, ne dichiarera' l'improcedibilita', prospettando in ogni caso al contribuente la possibilita' di riproporre l'istanza adeguatamente argomentata.

Anche in tal caso, l'istanza si considera a tutti gli effetti come non presentata.

#### 6 Provvedimento del Direttore regionale

Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, del D.M. n. 259 del 1998, il Direttore regionale emana il provvedimento di accoglimento o di rigetto della istanza di disapplicazione entro il termine di 90 giorni dalla data di presentazione dell'interpello presso l'Ufficio locale, salvo sospensione per effetto della richiesta di elementi integrativi.

Sebbene non perentorio, tale termine va rispettato in ogni caso affinche' possa corrispondersi all'interesse dei contribuenti di avere risposta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il provvedimento evidenziera' il quesito proposto, la soluzione prospettata dal contribuente e la decisione del Direttore regionale opportunamente motivata, senza far menzione del parere dell'Ufficio locale, trattandosi di atto a rilevanza interna.

#### 7 Richiesta di parere alla Direzione centrale normativa e contenzioso

Nella circolare n. 23/E del 16 maggio 2005, con riferimento alle istanze di disapplicazione in genere, si e' ribadita la necessita' di acquisire il preventivo parere della scrivente solo per le questioni di maggiore complessita' e delicatezza e, in ogni caso, ai fini della concreta individuazione delle norme suscettibili in astratto di disapplicazione.

Con specifico riferimento alle istanze di disapplicazione presentate dalle societa' non operative, il parere della Direzione centrale normativa e contenzioso sara' richiesto in relazione a fattispecie che non abbiano ancora trovato trattazione nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 o in altri documenti di prassi amministrativa

Resta inteso che, una volta inoltrata la richiesta, il Direttore

regionale si pronuncerà in merito all'istanza di disapplicazione non prima di avere acquisito il parere della Direzione centrale.

8 Modalità di comunicazione del provvedimento di disapplicazione

Come previsto dall'articolo 1, comma 5, del D.M. n. 259 del 1998, il provvedimento del Direttore regionale dovrà essere comunicato al contribuente mediante plico raccomandato entro novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

9 Variazione del domicilio fiscale del contribuente dopo la presentazione dell'istanza

Qualora, dopo aver presentato l'istanza, la società abbia variato il proprio domicilio fiscale, trasferendo la sede in altra regione, la competenza ad emanare il provvedimento di disapplicazione resta incardinata presso il Direttore regionale al quale l'istanza è stata indirizzata.

È tuttavia opportuno che il provvedimento emanato sia comunicato anche alla Direzione regionale ed all'Ufficio locale competenti per l'accertamento in ragione del nuovo domicilio fiscale del contribuente.

10 Inserimento in procedura delle istanze di disapplicazione

Si richiama l'attenzione degli Uffici locali e delle Direzioni regionali sulla necessità, funzionale alla efficiente e tempestiva gestione delle istanze di disapplicazione, di inserire correttamente in procedura telematica i dati identificativi delle istanze; tali dati devono essere rilevati contestualmente all'inserimento dell'istanza e non alla fine della fase istruttoria o dopo l'emanazione del provvedimento del Direttore regionale. Solo in tal modo, infatti, sia la scrivente sia la Direzione regionale avranno modo di effettuare una puntuale ricognizione delle istanze e di controllare la correttezza e tempestività dei provvedimenti emanati.

In particolare, al fine di consentire la immediata individuazione delle istanze di disapplicazione sulle società non operative, negli appositi campi della procedura dovrà essere riportato il seguente riferimento normativo: articolo: 30 - legge: 724 - anno: 1994.

11 Consuntivazione delle risorse destinate all'esame delle istanze di disapplicazione da parte degli Uffici locali

Le risorse destinate dagli Uffici locali all'esame delle istanze di disapplicazione sono consuntivate nell'apposito processo Codice 204100, denominato "Trattazione delle istanze di interpello ed interpretazione della norma tributaria".

12 Istanze erroneamente presentate con riferimento all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973

Ove si rilevi che l'istanza del contribuente, erroneamente riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 o qualificata come "istanza di disapplicazione", sia in realtà da classificare quale interpello ordinario ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, oppure quale interpello antielusivo ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, gli Uffici locali o la Direzione regionale ricevente dovranno qualificare e trattare l'istanza secondo la procedura appropriata, osservando le modalità riportate nella tabella n. 1.

13 Istanze di disapplicazione presentate con riferimento all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure all'articolo 21 della legge n. 413 del 1991

Nell'opposto caso in cui il contribuente abbia erroneamente qualificato l'istanza come interpello ordinario o antielusivo, eventualmente richiamando l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 oppure l'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, ma richiedendo in sostanza la disapplicazione di una norma antielusiva, l'Ufficio locale o la Direzione regionale

ricevente dovrà trattare e qualificare la predetta richiesta secondo la procedura relativa alle istanze di disapplicazione di cui al citato articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, osservando le modalità riportate nella tabella n. 2.

14 Istituzione di appositi gruppi di lavoro presso le Direzioni regionali

Nel corso dell'incontro con i responsabili degli uffici regionali della fiscalità è stata condivisa l'opportunità di istituire degli appositi gruppi di lavoro, con l'obiettivo di far fronte sistematicamente e con la necessaria tempestività ai carichi di lavoro richiesti dall'esame delle istanze di disapplicazione presentate dalle società non operative.

Le Direzioni regionali vorranno far conoscere le iniziative assunte al riguardo.

Tabella n. 1

	Presentata presso l'Ufficio locale	Presentata presso la Direzione regionale
Istanza riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n.600/1973 da classificare quale interpello ordinario	L'Ufficio locale trasmetterà l'istanza tempestivamente alla Direzione regionale in base al disposto dell'articolo 2 del D.M. n. 209 del 2001, dandone nel contempo notizia al contribuente, precisando che il termine di 120 giorni entro il quale ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. n. 209 del 2001 l'Agenzia è tenuta a notificare al contribuente la risposta, inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. Tale comunicazione si rende necessaria al fine di evitare il silenzio assenso.	La Direzione regionale riqualificherà e tratterà l'istanza secondo la procedura dell'interpello ordinario
Istanza riferita all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 da classificare quale interpello antielusivo	L'Ufficio locale trasmetterà l'interpello antielusivo alla Direzione regionale ai sensi dell'articolo 1 del D.M. n. 195 del 1997, dando notizia al contribuente che l'interpello verrà trattato secondo la procedura prevista dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991.	La Direzione regionale riqualificherà e tratterà l'istanza secondo la procedura dell'interpello antielusivo

Tabella n. 2

Presentata presso l'Ufficio		
-----------------------------	--	--

<p>locale Presentata presso la Direzione regionale</p>		
<p>Istanza riferita all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 da classificare quale istanza di disapplicazione di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n.600/1973</p>	<p>L'Ufficio locale trattera' l'istanza secondo la procedura prevista per le istanze di disapplicazione, curandone l'istruttoria e trasmettendola alla Direzione regionale. Inoltre, l'Ufficio locale dovra' inviare tempestivamente copia dell'istanza alla Direzione regionale, ai sensi dell'art.2 del D.M. n.209/2001, dando notizia al contribuente che i termini previsti dall'art.11 della legge n.212/2000 decorrono dalla data di ricezione dell'istanza da parte della Direzione regionale. La Direzione regionale trattera' l'istanza sia nell'ambito della procedura delle istanze di disapplicazione al fine di dare seguito alla richiesta del contribuente che in quella dell'interpello ordinario per dichiararne l'inammissibilita'.</p>	<p>La Direzione regionale trasmettera' l'istanza di disapplicazione all'Ufficio locale per l'istruttoria di competenza, dopo averne dichiarato l'inammissibilita' nell'ambito della procedura dell'interpello ordinario.</p>
<p>Istanza riferita all'articolo 21 della legge n. 413/1991 da classificare quale istanza di disapplicazione di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n.600/1973</p>	<p>L'Ufficio locale trattera' l'istanza secondo la procedura prevista per le istanze di disapplicazione di cui all'art.37-bis del D.P.R. n.600/1973, curandone l'istruttoria e trasmettendola alla Direzione regionale. Inoltre, l'Ufficio locale dovra' inviare tempestivamente copia dell'istanza alla Direzione regionale, ai sensi dell'art.1 del D.M. n.195/1997, dando notizia al contribuente che i termini previsti dall'art.21 della legge n.413/1991 decorrono dalla data di ricezione dell'istanza da parte della Direzione regionale. La Direzione regionale trattera' l'istanza sia nell'ambito della procedura delle istanze di disapplicazione al fine di dare seguito alla richiesta</p>	<p>La Direzione regionale trasmettera' l'istanza di disapplicazione all'Ufficio locale per l'istruttoria di competenza, dopo averne dichiarato l'inammissibilita' nell'ambito della procedura dell'interpello antielusivo.</p>

del contribuente che in  
quella dell'interpello  
antielusivo per dichiararne  
l'inammissibilita'.