

Commissione di Studio O.D.C.E.C. di Perugia*Roberto Politi – Presidente**Anna Maria Baroni**Filippo Mangiapane**Andrea Nataletti**Isabella Ippolita Soldani**Luca Vannucci***Perugia, 3 aprile 2014****“SOCIETÀ DI COMODO” – LINEE DI DIFESA DEL CONTRIBUENTE**

La Commissione di Studio dell’Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Perugia si propone di offrire spunti di riflessione e strumenti operativi a beneficio degli iscritti. Con il presente elaborato e raccolta si è inteso fornire una rassegna di argomenti impiegabili in sede precontenziosa e contenziosa al fine di contestare in linea di diritto l’impiego da parte dell’Agenzia delle Entrate delle disposizioni dettate in materia di **“società di comodo”**.

**Indice**

<i>Argomento</i>	<i>Pagina</i>
Notazione introduttiva – Il quadro normativo e la normativa di riferimento (primi spunti critici)	1
Violazione principio capacità contributiva (art. 53 Costituzione)	6
Imposta sul reddito o imposta sul patrimonio ?	9
Violazione principi di uguaglianza (art. 3 cost.) - Per quanto riguarda la maggiorazione del 10% e soprattutto per le srl trasparenti (maggiorazione su imposta non dovuta) e soc. di persone	12
Violazione del principio di proporzionalità delle varie sanzioni improprie (congelamento credito IVA – riporto perdite)	14
Mancanza di correttivi (come ad es. per studi di settore) anzi aggravata con la previsione delle perdite sistematiche	19



1. Notazione introduttiva – Il quadro normativo e la normativa di riferimento (primi spunti critici)

Con la definizione di “società di comodo” ci si riferisce al fenomeno di intestazione di beni patrimoniali a soggetti societari che non li utilizzano per l’esercizio di un’attività imprenditoriale, bensì li tengono a disposizione dei propri soci o dei loro familiari, con o senza corrispettivo, che ne sono quindi gli effettivi titolari/fruitori. In sostanza, il patrimonio riferibile a una o più persone fisiche viene dissimulato dietro uno schermo societario.

L’approccio alle “società di comodo” delle norme tributarie succedutesi nel tempo è sempre stato informato al principio di individuare una soglia minima da assumere quale indice di imprenditorialità, al di sotto della quale l’ente deve presumersi non operativo: la definizione giuridica data dalla legge è, infatti, quella di “società non operativa”. In sostanza si tratta di una presunzione di non esercizio o, come meglio argomentato nel prosieguo, di **insufficiente** esercizio di un’attività commerciale.

Se la soglia di operatività non è superata, scatta un meccanismo di determinazione di un reddito minimo da dichiarare ai fini fiscali: il reddito sottoposto a tassazione è il maggiore fra quello minimo e quello determinato nei modi ordinari.

Si tratta, a ben vedere, di un sistema ibrido e privo di una coerenza intrinseca, con un vizio di fondo fin dalla sua nascita: stabilito che manca l’esercizio di un’attività commerciale, un’impostazione sistematica dovrebbe condurre a disconoscere l’esistenza dello schermo societario ai fini tributari e ricondurre i redditi ai titolari effettivi e alle categorie di appartenenza loro proprie, piuttosto che determinare un reddito minimo da qualificare come “d’impresa” dopo aver implicitamente posto in dubbio che l’impresa stessa esista.

La norma primaria in tema di “società di comodo” è l’art. 30 della legge 23.12.1994, n. 724, e in principio riguardava unicamente alcuni soggetti IRPEG: società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, nonché società e enti non residenti di ogni tipo con stabile organizzazione in Italia.

Nella sua versione originaria prevedeva che l’operatività fosse subordinata a requisiti dimensionali assoluti:

- con meno di cinque dipendenti nonché ricavi e proventi inferiori a 800 milioni di lire la società era da considerare non operativa;
- se il test di operatività non era superato, il reddito minimo ai soli fini IRPEG era determinato in misura pari al 2% del patrimonio netto aumentato dei finanziamenti destinati a immobilizzazioni aziendali;

- l'amministrazione finanziaria era comunque tutelata nel caso di società a bassa patrimonializzazione, in quanto era previsto che il reddito dichiarato non potesse essere inferiore a un importo che variava fra 4 e 8 milioni di lire in relazione all'ammontare del patrimonio netto stesso.

In sostanza era stata stabilita una soglia minima assoluta di operatività che prescindeva dalle caratteristiche proprie dell'impresa e del settore in cui operava; al di sotto di essa la società era non operativa e il reddito minimo determinato in percentuale delle fonti normalmente impiegate per gli investimenti aziendali, il patrimonio netto e i finanziamenti dei soci e di terzi destinati all'acquisizione di immobilizzazioni. Quanto più fosse risultato elevato questo indicatore, tanto più sarebbe cresciuto il reddito minimo.

Il sistema, nella sua primitiva configurazione era decisamente rozzo: non è irragionevole ipotizzare che il patrimonio netto e i finanziamenti destinati a immobilizzazioni siano stati impiegati per investimenti durevoli che dovrebbero produrre ricavi, ma stabilire indicatori di operatività fissi e universalmente validi, senza considerare la composizione qualitativa e quantitativa dell'attivo societario e discriminare fra settori economici, è decisamente arbitrario. A ciò si aggiungeva la previsione di limiti inferiori per il reddito minimo: i soggetti che non avessero soddisfatto i parametri di operatività stabiliti avrebbero dovuto dichiarare un reddito imponibile IRPEG non inferiore a tali limiti, anche in assenza di patrimonio e finanziamenti rilevanti e quindi mancando delle risorse necessarie a realizzare investimenti, sia che fossero produttivi di ricavi sia fossero gestiti a beneficio dei propri soci.

Con la legge 23.12.1996, n. 662, art. 3, comma 37, si è cercato di andare oltre i limiti di questa impostazione cercando di valorizzare la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio societario. La nuova versione dell'art. 30 della legge n. 724/1994 prevede che i beni, materiali e immateriali, di proprietà della società e gli altri cespiti destinati, almeno in teoria, a un impiego durevole nell'attività debbano produrre, a seconda della loro natura, un ammontare di ricavi determinato in misura percentuale del loro valore. Nel caso in cui i ricavi presunti superino quelli effettivi, si determina il reddito minimo applicando specifiche percentuali, inferiori a quelle utilizzate per calcolare i ricavi presunti, al valore delle singole categorie di beni.

La disciplina delle "società di comodo", inoltre, è stata estesa anche alle società di persone commerciali, società in nome collettivo e in accomandita semplice.

L'impostazione del sistema introdotta con la legge n. 662/1996 è quella vigente ancora oggi, seppure modificata nei suoi meccanismi applicativi (categorizzazione dei beni e percentuali applicabili).

Con il DL 4.07.2006, n. 223, la legge 27.12.2006, n. 296 e la legge 24.12.2007, n. 244, è stato dato un altro giro di vite: le categorie di beni rilevanti sono state riviste e inasprite le percentuali forfetarie di determinazione dei ricavi e del reddito presunto, seppur con un affinamento relativamente ai beni immobili. È stata estesa anche all'IRAP la disciplina delle "società di comodo" con la previsione di un valore della produzione minimo da dichiarare, da derivare dal reddito minimo rilevante ai fini IRES, e sono stati posti limiti, fino al punto di escluderla, alla possibilità per le società "non operative" di ottenere il rimborso del credito IVA o di utilizzarlo in compensazione. Infine, è stata radicalmente ridisegnata la possibilità di non assoggettarsi alla disciplina sulle "società di comodo" da parte del contribuente: fino a questo momento la presunzione di "non operatività" era superabile fornendo la prova contraria, senza che vi fosse la necessità di alcun vaglio preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria: solo davanti alla contestazione, successiva alla presentazione della dichiarazione, il contribuente doveva fornire la prova della bontà del proprio comportamento.

La novità introdotta dal periodo d'imposta 2006 consiste nella necessità di presentare un interpello preventivo volto a far dichiarare l'inapplicabilità nei propri confronti delle norme previste per le società non operative, salvo che non ricorrano le esclusioni di diritto o le cause di disapplicazione automatica codificate dall'Agenzia delle Entrate.

Il concetto di ""società di comodo"" trae la propria origine dalla sola norma fiscale: non vi è, infatti, nel codice civile alcuna definizione né riferimento ad esso.

Il legislatore, nell'emanare le disposizioni, non ha mai fornito alcuna definizione della ""società di comodo"", scegliendo, invece, di delimitare l'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo della normativa attraverso la fissazione di parametri, quali indici che in sé dovrebbero essere rilevatori dell'operatività dell'impresa, a prescindere da altre caratteristiche del soggetto interessato.

Nell'impianto di fondo si tratta di una «legislazione di contrasto e deterrenza che, almeno nelle intenzioni dichiarate dal legislatore, dovrebbe perseguire uno scopo antielusivo». La *ratio originariamente dichiarata* della disciplina, infatti, emerge chiaramente dalle relazioni dei lavori parlamentari ed è quella di «fungere 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».

Le “società di comodo” sono un fenomeno che sfrutta la forma societaria non per lo svolgimento dell’attività economica, ma per un’attività di intestazione e spossessamento di beni, in vista del raggiungimento di obiettivi diversi e non necessariamente fiscali. Dietro all’intestazione societaria può esserci la volontà dei soci di creare forme di tutela patrimoniale contro le aggressioni dei creditori, ma in questo caso il loro utilizzo consente di sfruttare l’equiparazione fiscale tra società e impresa, da cui deriva la possibilità di dedurre costi non deducibili e detrarre l’IVA, ipotesi non permesse ad un privato.

Tuttavia questo fenomeno sarebbe contrastabile con altri ordinari strumenti della legislazione fiscale, come la sindacabilità dei costi sotto il profilo dell’inerenza e della detraibilità dell’IVA.

- **Chiavi di lettura**

La normativa si presta a due diverse chiavi di lettura:

- 1) la prima fa perno sulla originaria matrice anti evasiva dell’istituto, nell’idea che il possesso di determinati cespiti patrimoniali sia necessariamente connesso a intenti elusivi/evasivi, con presunzione di redditività legata alla naturale onerosità di attività patrimoniali e con possibilità di prova contraria;
- 2) la seconda ha carattere antielusivo, con finalità di contrasto alle c.d. attività di godimento (società senza impresa).

È scomparsa, poi, la possibilità di fornire la prova contraria alla redditività ed operatività del soggetto, data dalla previsione di ricavi minimi.

Trasferendo presunzione di ricavi e redditività dal regime di prova contraria all’interpello, la norma è inquadrabile come antielusiva e gli effetti dell’istanza risultano analoghi a quelli dell’interpello antielusivo disapplicativo di cui all’art. 37 bis comma 8 del DPR 600/1973.

- **Inquadramento**

L’*affaire* delle “società di comodo” è terribilmente complicato, in quanto è un coacervo in cui si mescolano esigenze di gettito, complesse problematiche civilistiche e delicate questioni di legittimità del prelievo fiscale.

Utilizzare dei parametri volti a misurare la “non operatività”, in special modo per una norma come quella fiscale incentrata sul valore della prova documentale e largamente basata sul dato economico, potrebbe – sebbene anche questa analisi presenti diversi margini di errore – rivelarsi

più pratico e immediato rispetto alla misurazione della finalità di comodo della società, poiché ciò necessiterebbe di una profonda valutazione sostanziale, anche in relazione alle reali intenzioni dei soci, difficilmente analizzabile con il solo ausilio di dati e parametri economici.

Alla luce di tale incoerenza e tenendo presente che la disciplina in esame è unica nel suo genere all'interno dell'intero ordinamento, si percepisce l'entità del rischio di lasciare alla sola norma tributaria l'identificazione delle "società di comodo", utilizzando metodi di valutazione quantitativi per individuare delle situazioni apprezzabili qualitativamente.

Tuttavia ciò che emerge dall'analizzare "in fatto" l'intervento normativo è «la rinuncia a combattere il fenomeno nella sua essenza». Se da un lato è, infatti, noto il carattere riprovevole dell'utilizzo del fenomeno societario per finalità estranee a quelle sue proprie, dall'altro la concessione di tale utilizzo avviene al prezzo di un sicuro gettito impositivo. In tal modo l'imposizione è legata alla mera forma della società: le società in esame vengono, cioè, colpite dalla imposta per il solo fatto di esistere.

L'utilizzo extra-fiscale dell'imposta è consentito, ma esso non deve portare alla perdita di ogni legame con i criteri di tassazione analitica del reddito. La normativa in esame si inserisce, quindi, nella strada dell'attenuazione del binomio scritture contabili-accertamento analitico, per abbracciare quella del binomio presunzioni-accertamento induttivo.

Quanto quest'ultimo binomio sia equo è un problema di grande delicatezza nell'ambito dei principi costituzionali, della libertà patrimoniale del singolo e del dovere solidaristico di concorso alle spese pubbliche.

2. Violazione principio capacità contributiva (art. 53 Costituzione)

Attualmente l'art. 30 della legge n. 724/1994, al comma 1, reca gli indici che consentono di stabilire se un soggetto è operativo. In sostanza, attraverso l'applicazione di determinate percentuali a selezionati elementi patrimoniali, si identifica un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati.

Lo stesso articolo sopracitato individua, al comma 3, i coefficienti da utilizzare, nel caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi.

Il vero "tallone d'Achille" dell'art. 30 in commento è costituito dalla sua dubbia coerenza ed adeguatezza alle norme costituzionali e dalla circostanza che vede lo stesso inserito in una legislazione casistica, ancorché la Corte Costituzionale riconosca da sempre, nel campo tributario,

la legittimità di una disciplina variegata e composita correlata alla diversità delle imposte; non sono, dunque, comparabili istituti e normative di settore.

Occorrono, tuttavia, regole unificanti, ed una di queste è l'art. 53 della Costituzione:

«Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.»

Il sacrificio patrimoniale che viene imposto ai consociati deve essere proporzionale alla concreta possibilità del singolo di potersi privare di una parte della propria ricchezza per metterla a disposizione della collettività, dopo aver soddisfatto i suoi bisogni essenziali. La stessa Corte Costituzionale ha, giustamente, sancito che neppure l'emergenza economica può portare alla compressione dei principi costituzionali (307/1983).

Un reddito minimo non può in alcun modo essere considerato indice di capacità contributiva ed ogni tributo che possa incidere su tale minimo lede, dunque, l'art. 53 della Costituzione.

In verità, vi sono, come noto, orientamenti divergenti per quanto riguarda i fatti economici che esprimono capacità contributiva.

In base a quella che viene definita "teoria garantista", è adottata una nozione soggettiva di capacità contributiva, la quale collega l'effettiva idoneità del contribuente a far fronte al dovere tributario a indici concretamente rilevatori di ricchezza.

A partire dagli anni '80, si è verificata una vera e propria evoluzione del concetto di capacità contributiva nella giurisprudenza costituzionale: essa viene intravista in qualsiasi fatto economico anche se non espressivo dell'idoneità soggettiva del contribuente obbligato. Si è, dunque, passati da una visione soggettiva del principio di capacità contributiva ad una concezione di natura oggettiva.

In questo modo non è irrazionale il prelievo fiscale basato sulle rendite catastali, posto che la capacità contributiva non è rivelata esclusivamente dal reddito, ma anche dall'attitudine di un bene a produrlo; trova, quindi, giustificazione anche l'IRAP, che assume come presupposto il valore della produzione prescindendo dal reddito, colpendo anche imprese in perdita.

Con riferimento alle "società di comodo", il legislatore ha stabilito la loro redditività in funzione di determinati valori patrimoniali. La disciplina sulle "società di comodo", pertanto, esclusa la possibilità di vincere, in sede di accertamento e con apposita prova contraria, la presunzione in essa contenuta, esce definitivamente dal sistema di tassazione analitica del reddito. La *ratio* di fondo è quella secondo cui in mancanza di proventi seppur minimi, il legislatore presume

l'inesistenza di un effettivo esercizio di un'attività d'impresa. Quindi, i criteri analitici di determinazione del reddito vengono sostituiti da un complesso meccanismo presuntivo di predeterminazione del reddito stesso, basato su specifici parametri applicati ai beni "fruttiferi" societari (attività finanziarie, immobili).

Con le ultime modifiche normative, la legge in esame ha perduto la sua *ratio* originaria, non essendo più uno strumento presuntivo di accertamento del reddito effettivo. La previsione di una presunzione "quasi" assoluta di reddito ha trasformato, infatti, la disciplina in una imposizione di tipo patrimoniale nell'ambito dell'imposta personale che è sul reddito e non sul patrimonio, con la seria possibilità di una censura di incostituzionalità per violazione del principio di effettività della capacità contributiva, finendo, quindi, per tassare redditi inesistenti.

In altri termini, nel sistema dell'imposta sul reddito, i meccanismi di prelievo si devono impostare su reali manifestazioni di forza economica: è la concretezza dell'arricchimento che si dovrebbe ricercare; altro è l'arricchimento che risponde ad una mera aspettativa o ad un modello economico, per così dire, di "potenzialità".

In verità, appare legittima la scelta legislativa di tassare di più un determinato reddito, ma è necessario che, a monte, tale reddito esista e non sia meramente figurativo.

Le società aventi più di 50 soci e più di 10 dipendenti possono investire miliardi di euro in immobili, senza correre il rischio di entrare nel novero delle "società di comodo".

Il presupposto da cui parte la norma appare, dunque, contraddittorio: essa vuole individuare "qualitativamente" le "società di comodo" sulla base, però, di indici quantitativi, quali il livello dei ricavi associato ad elementi patrimoniali.

In conclusione: le società cui si riferisce l'art. 30 in commento non possono essere identificate correttamente come "società di comodo" o non operative, ma semplicemente come "società minori", con livelli di reddito modesti o negativi, destinatarie ultime della disciplina.

Basti pensare che ben difficilmente una società che svolge l'attività di godimento di immobili può superare i livelli dimensionali indicati dall'art. 30.

Perché le società minori sono penalizzate fiscalmente?

In verità, impedire la nascita delle "società di comodo" non è semplice poiché mancando nell'atto costitutivo o nello statuto qualsiasi indicazione in tal senso, la società appare del tutto regolare. Non resta, quindi, che colpire un "*genus*" di società, quelle minori, individuabili in base a criteri

oggettivi e non discrezionali, in cui rientrano la maggior parte delle “società di comodo”, quali “*species*”.

Molte piccole società non sono di comodo, ma sono equiparate a queste ultime nel trattamento fiscale. Considerando inoltre come, per tali piccole società, sia fisiologico non raggiungere determinati ricavi, esse non avranno la possibilità di dimostrare che il mancato raggiungimento dei minimi prescritti dalla norma sia dipeso da situazioni oggettive.

Lo strumento utilizzato dal legislatore è incongruo allo scopo: esso consente ad una società di grandi dimensioni di dichiarare un reddito imponibile anche nullo o negativo, ma obbliga quelle di piccole dimensioni a dichiararne uno minimo positivo.

La tendenza all’evasione/elusione non costituisce giustificazione per un’imposta che si rivelerebbe ulteriore incentivo all’evasione stessa.

Anche se la norma in esame volesse intendersi come imposizione extra-fiscale, avente, cioè, lo scopo di disincentivare la costituzione di società non operative, essa dovrebbe pur sempre essere rispettosa della capacità contributiva. Infatti, per definizione, il danno arrecato all’Erario dalle “società di comodo” non sta nel conseguimento di ricavi non dichiarati, bensì nella indebita deduzione dal proprio reddito di costi non sostenuti nell’esercizio di un’impresa, e quindi sostanzialmente indeducibili in ottemperanza al principio di inerenza di cui all’art. 109, comma 5 del TUIR.

In coerenza con questa impostazione, una corretta tutela degli interessi erariali avrebbe, dunque, potuto essere realizzata mediante una ricostruzione del reddito imponibile in capo a tali società, attuata non sulla base di una “presunzione di imponibilità minima” dell’utile prodotto dalla stessa, bensì sulla base di una “presunzione di non strumentalità o di non inerenza” dei beni ad essa relativi.

Vi è peraltro chi rileva come la normativa sulle “società di comodo” si sia trasformata in una surrettizia tassazione di tipo patrimoniale, assimilabile a una tassazione sulla creazione di patrimoni separati che non si applica ad enti di altro genere come i trust, utilizzabili, tuttavia, ai medesimi fini.

3. Imposta sul reddito o imposta sul patrimonio ?

L’impianto normativo in esame apparirebbe incompatibile con la logica dell’imposizione reddituale, facendo trasparire sullo sfondo gli elementi strutturali di una tassazione patrimoniale:

se, infatti, a fronte di un patrimonio viene presunto un reddito che non c'è, l'imposta, ancorché sui redditi, opera come tributo patrimoniale. Cioè come un ticket fiscale sulla mera intestazione di determinati patrimoni a società commerciali.

In realtà, si potrebbe eccepire che il reddito, in quanto collegato, nella logica della norma, a elementi patrimoniali “naturalmente” o “oggettivamente” produttivi di incrementi (immobili, attività finanziarie, crediti etc.), può presumersi, in modo fondato, come esistente, anche se lo stesso viene determinato dalla norma secondo criteri non di effettività, ma di “redditività media” ossia di tipo “catastale-forfettario”: ciò inevitabilmente produce una forte assimilazione del meccanismo impositivo a quello di una tassazione correlata ad un presupposto di natura patrimoniale, più che reddituale. Peraltro si potrebbe altresì sostenere che la somiglianza del regime delle società non operative con la “catastizzazione” dei redditi è solo “esteriore”, mancando una vera e propria ricostruzione della redditività degli immobili in base alle situazioni economiche medio-ordinarie.

Sulla base di tali premesse, il prelievo sulle società che la legge presume come “non operative”, assume la valenza di una tassa sulla personalità giuridica e sulla responsabilità limitata, o comunque – se si ha riguardo alle società commerciali di persone – sulla creazione di patrimoni autonomi e separati rispetto alla sfera dei loro “effettivi proprietari”. **Si tratterebbe quindi di un prelievo di natura “velatamente” patrimoniale sull’abuso della personalità giuridica e della forma societaria, “minando” la ragionevolezza complessiva delle previsioni normative in esame, “essendo del tutto illogico costruire una tassazione patrimoniale mascherandola da imposizione reddituale.**

È stato in dottrina puntualmente evidenziato come l'imposizione di natura sostanzialmente patrimoniale, nella disciplina tributaria delle “società di comodo”, sia imperniata su una connessione diretta tra valori patrimoniali ed imponibile, che si traduce in una funzione di proporzionalità costante: più aumentano gli indici patrimoniali più aumenta la redditività stabilita dal legislatore (in funzione di quei determinati valori patrimoniali). Nell'impianto normativo, quindi, sussiste una **correlazione proporzionale diretta** tra valori del capitale/patrimonio investito nella struttura societaria e reddito imponibile, incentrata sulla predeterminazione normativa degli stessi meccanismi di correlazione e dei parametri/indici di redditività.

I dubbi che sorgono sono: a) se esista nella realtà una effettiva connessione tra reddito (attendibile) e valori patrimoniali; b) se tale connessione “si esprima mediante una funzione di proporzionalità costante e diretta.

Su un piano generalissimo, si può dire che, in effetti, è oggettivamente riscontrabile una concreta connessione, sotto il profilo economico (e giuridico), tra patrimonio e reddito (inteso essenzialmente come incremento in un arco temporale dello stesso patrimonio): il problema è, nel caso delle “società di comodo”, quantificare in modo coerente e razionale lo specifico rapporto di connessione tra singoli valori patrimoniali e l’aumento (in un determinato intervallo cronologico) dei medesimi valori (e dunque il reddito presuntivamente imputabile al soggetto societario).

Posto poi che si tratti di una funzione di “proporzionalità diretta”, non è affatto detto che essa sia “costante”: la questione, nella predeterminazione normativa, è pertanto quella di stabilire quale sia il rapporto quantitativo “statisticamente corretto” o, quanto meno, “razionalmente attendibile”, su cui si basa tale funzione. Il problema non può che risolversi attraverso l’individuazione normativa di coefficienti presuntivi “medi”, data l’enorme quantità di fattori diversi che intervengono nel processo sociale.

Sintetizzando, si può affermare che l’art. 30 della L. n. 724/1994 prevede, per i soggetti societari qualificati come “non operativi”, un regime incentrato sulla predeterminazione dell’imponibile attraverso una serie di percentuali calcolate sul valore di alcuni componenti patrimoniali: si tratta, nella sua struttura essenziale, di un **meccanismo di forfettizzazione basato su un criterio di carattere “marcatamente patrimoniale”**, in quanto stabilisce, preventivamente ed in astratto, il rendimento minimo delle immobilizzazioni (materiali, immateriali e finanziarie), secondo un rapporto di proporzionalità diretta tra la grandezza del valore degli elementi capitalistici in questione e quella della corrispondente redditività societaria.

Dietro un’“apparente” ricostruzione presuntiva del reddito, emerge quindi chiara la logica di un’imposizione patrimoniale, avente una funzione dissuasiva della scelta di utilizzare (“elusivamente” o, comunque, “abusivamente”) le forme societarie per conferire in esse beni non destinati ad attività imprenditoriali-commerciali, ed articolata “ricostruendo una base imponibile a partire da alcuni elementi del patrimonio e da un’astratta determinazione del reddito suscettibile di venire da essi prodotto.

L’asistematicità e la particolarità derogatoria di questa disciplina deriverebbe dunque, come è stato lucidamente rilevato, da un’integrazione dell’imposizione reddituale (attuata mediante

criteri presuntivi) con un prelievo sul patrimonio, qualora il livello di reddito dichiarato sia inferiore a determinati parametri normativi.

La stessa eliminazione della “prova contraria” alla presunzione di reddito prevista nella versione originaria dell’art. 30 L. n. 724 del 1994 (e la sua sostituzione, nell’attuale configurazione, con la procedura dell’interpello disapplicativo, diretto ad escludere dall’ambito della normativa quelle società le quali oggettivamente, anche per situazioni di carattere ordinario, non siano in grado di conseguire utili nella misura prevista), confermerebbe, secondo una coerente linea ricostruttiva, l’esistenza, sotto l’apparenza della presunzione di reddito, di una tassazione di natura patrimoniale con funzione “extrafiscale” di contrasto/disincentivazione di un impiego economico distorsivo e “destabilizzante” dello strumento societario. Lo scopo di questa articolata struttura normativa sarebbe, in ultima istanza, quello di assicurare che i “particolari”/“problematici” (sotto il profilo della legittimità tributaria) soggetti societari in esame concorrano **(obbligatoriamente ed in ogni caso)** alle spese pubbliche **in base a parametri di natura patrimoniale calcolati con riferimento ad elementi dell’attivo di bilancio, a prescindere dalla produzione effettiva di utile.**

Nonostante i tentativi di rendere la norma fiscale sulle “società di comodo”, più “aderente” alla concreta realtà economica (con la previsione legislativa di una pluralità di ipotesi di disapplicazione “automatica”, nonché attraverso l’istituto dell’interpello ai sensi dell’art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/1973) , il prelievo tributario sulle “società di comodo” presenta **prevalenti e decisive caratteristiche sostanziali di imposta patrimoniale connessa ad un uso deviato, illegittimo, improprio e (in un’accezione ampia) “elusivo”, della forma giuridico-societaria.**

4. Violazione principi di uguaglianza (art. 3 cost.) - Per quanto riguarda la maggiorazione del 10% e soprattutto per le srl trasparenti (maggiorazione su imposta non dovuta) e soc. di persone

Il DL 138/2011 ha innovato profondamente la disciplina normativa delle società non operative, in particolare prevedendo una maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell’aliquota IRES gravante sulle società che non superano il test di operatività o che ricadono nella categoria delle società con perdite sistematiche.

E’ evidente che questo maggior carico tributario non è basato su una corrispondente capacità contributiva, ma si configura unicamente come misura punitiva per le “società di comodo” soggette all’IRES, una sorta di punizione impropria in aperta violazione del principio di uguaglianza.

A maggior chiarimento, si ipotizzino due società aventi il medesimo patrimonio, composto da beni con caratteristiche e valori identici: la prima supera il test di operatività, la seconda no. La prima società potrebbe avere un reddito inferiore di quello minimo su cui sconterà l'aliquota IRES ordinaria, minore di quella che - comprensiva della maggiorazione - la seconda dovrà applicare sul proprio reddito, di per sé già superiore a quello dichiarato dalla prima in quanto non potrà andare al di sotto del reddito minimo. E' oltremodo evidente la violazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva.

Le gravi incoerenze della maggiorazione IRES sono ulteriormente visibili nel caso di trasparenza fiscale: la norma prevede la soggezione alla maggiorazione in questione alle società di capitali di comodo che abbiano optato per il regime di trasparenza, sia ai sensi dell'art.115 che in base all'art.116 del TUIR. Tuttavia quest'ultima norma è applicabile solo se i soci siano tutti persone fisiche, quindi il reddito delle società di capitali in questo caso non sconterà mai l'IRES, bensì l'IRPEF; la maggiorazione non è più tale, manca l'imposta di base che dovrebbe incrementare e diventa un'imposta autonoma propria nonostante il nome.

Se invece la società non operativa è una società di persone, sulle quote di reddito imputate per trasparenza ai soci persone fisiche non viene applicata alcuna maggiorazione: è evidente che la differenza di trattamento fra le due fattispecie, dovuta solo alla loro differente natura giuridica, è del tutto irrazionale e contravviene anch'essa al principio di uguaglianza.

Sul principio di uguaglianza collegato con quello di capacità contributiva la Corte Costituzionale si è espressa con la sentenza n. 120 del 22 giugno 1972 (in tema di tasse di registro) e analogamente con la sentenza n. 42 del 25 marzo 1980 (in tema di esclusione del reddito di lavoro autonomo dall'ILOR), infatti *"Il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale"*.

La questione di illegittimità costituzionale si pone non perché una norma tributaria colpisce un fatto che non è manifestazione di capacità contributiva, ma perché non vi è parità di trattamento fiscale tra fatti che esprimono pari capacità contributiva, o vi è parità di trattamento fiscale tra fatti che sono espressione di diversa capacità contributiva.

Il fatto che deve esserci parità di trattamento, *“Sul piano garantistico costituzionale”, “deve essere inteso come espressione della esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza”*.

Occorre, dunque, porre l’attenzione sia sulla parità di trattamento in caso di **“situazioni uguali”** sia sul fatto che in **“situazioni disuguali”** è giusto un diverso trattamento ma solo se la differenza è giustificata da indici **“concretamente rivelatori di ricchezza”**.

Nel caso della maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell’aliquota IRES gravante sulle società che non superano il test di operatività o che ricadono nella categoria delle società con perdite sistematiche rileviamo quanto segue:

- a. il fatto che la maggiorazione sia prevista per le società di capitali e non per le società di persone non può essere considerata **“situazione diseguale”** perché in concreto le potenzialità reddituali e quelle di produrre ricavi non possono discendere dalla forma giuridica scelta poiché questa non è di per sé un indice rilevatore di ricchezza;
- b. inoltre, nel caso di soggezione alla maggiorazione in questione delle società di capitali di comodo che abbiano optato per il regime di trasparenza, ci troveremmo in una **“situazione uguale”** a quella prevista per l’imposizione del reddito delle società di persone con il paradosso che per la società di capitale ci sarebbe la maggiorazione e per la società di persone no e ciò anche nel caso di patrimonio uguale.

5. Violazione del principio di proporzionalità delle varie sanzioni improprie (congelamento credito IVA – riporto perdite)

La lettura delle disposizioni dettate in materia di **“società di comodo”** deve essere opportunamente accompagnata da quanto espresso nell’ambito della VI Commissione Permanente (Finanze) della Camera dei Deputati in data 30 maggio 2013. In particolare, una interrogazione del deputato Enrico Zanetti (la 5-00187), Vice Presidente della Commissione suddetta, ha consentito di dare evidenza alla realtà cui è sotteso l’intero corpo normativo delle disposizioni in argomento. Il pensiero espresso dal Dipartimento delle Finanze è inequivoco guardando al contenuto della risposta fornita:

“La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall’articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, allo scopo di contrastare il fenomeno delle cosiddette “società di comodo” e, in particolare, di disincentivare il ricorso allo strumento

societario al solo fine di gestire il patrimonio nell'interesse esclusivo dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale.

Tale disposizione prevede, in particolare, una presunzione legale di non operatività in capo ai soggetti ivi indicati (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo, in accomandita semplice e le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) qualora si rilevi che l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi, delle rimanenze e dei proventi dell'ente di cui trattasi, con esclusione di quelli afferenti alla gestione straordinaria, risultanti dal conto economico, sia inferiore al valore derivante dall'applicazione di predeterminati coefficienti previsti nella stessa disposizione.

Come ricordato, tra l'altro, anche dagli Onorevoli interroganti, in materia è recentemente intervenuto l'articolo 2, commi da 36-*decies* a 36-*undecies*, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina delle società non operative, includendovi anche le società che, per tre periodi d'imposta consecutivi, dichiarino una perdita fiscale ovvero, per due anni, una perdita fiscale e, nell'altro anno, un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'articolo 30 della suddetta legge n. 724 del 1994 (cosiddette società in « perdita sistematica »). Il comma 4-*bis* del predetto articolo 30 consente, tuttavia, al contribuente di chiedere la disapplicazione della sopra menzionata disciplina, dimostrando la sussistenza di obiettive situazioni che hanno reso impossibile «il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito». In simili circostanze, la vigente normativa prevede la presentazione, presso l'Agenzia delle Entrate, di un'istanza di interpello disapplicativo, ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in cui il contribuente possa dimostrare e far valere le esimenti del caso. La Circolare del 2 febbraio 2007, n. 5, dell'Agenzia delle Entrate e i Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 e dell'11 giugno 2012 hanno delineato la casistica delle oggettive situazioni in presenza delle quali è consentito derogare alla vigente normativa in materia di «società di comodo». L'Agenzia delle entrate, inoltre, ha sottolineato che per i «coefficienti di rendimento presuntivo» in argomento non è prevista alcuna forma di aggiornamento rimessa all'Amministrazione finanziaria, né alcuna modalità di adeguamento automatico degli stessi, a differenza degli studi di settore per i quali, ad esempio, l'articolo 10-*bis* della legge 8 maggio 1998,

n. 146, e l'articolo 8 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2 individuano le modalità ed i termini per la loro revisione.

In merito alla possibilità di estendere da tre a cinque i periodi di imposta ai fini dell'applicazione della presunzione di non operatività alle società in perdita sistematica, il Dipartimento delle finanze ha stimato effetti negativi in termini di gettito pari a circa 130 milioni di euro su base annua.

Infine, per quanto concerne la rideterminazione al ribasso dei coefficienti di rendimento presuntivo, auspicata dagli interroganti, si fa presente che sarebbero necessarie apposite iniziative normative che tengano, altresì, conto dei vincoli di finanza pubblica.”

La genesi della norma è chiara: si è inteso contrastare, attraverso una congerie di penalizzazioni di natura tributaria, l'utilizzo dello schermo societario ogniqualvolta viene gestito, di fatto, il patrimonio dei soci esclusivamente a vantaggio di questi ultimi.

L'intento è certamente lodevole ove si è inteso contrastare una prassi in cui i beni aziendali perdono la loro strumentalità all'esercizio di una impresa per divenire oggetto di mero godimento diretto o indiretto da parte dei soci (articolo 2248 del Codice civile).

Alla lodevolezza dell'intento si contrappongono:

- il metodo puramente quantitativo e massivo di individuazione dei soggetti “di comodo” o “non operativi”: le percentuali di “ricavabilità” e, a cascata, quelle di redditività non costituiscono uno strumento funzionale di discriminazione rispondendo unicamente a criteri di gettito, come appalesato senza tentennamenti e/o ipocrisia in Commissione Finanze;
- la scelta “irrazionale” (*rectius*: “anticostituzionalmente orientata”, c.f.r. altri paragrafi del presente studio dedicati all'argomento) di colpire le società in perdita sistematica: in tempi di crisi si è data automatica espansione a norme per nulla antielusive, andando a creare gettito anche in presenza di situazioni al limite della continuità aziendale;
- l'inversione dell'onere della prova: viene introdotto a sistema un meccanismo finalizzato non tanto alla individuazione e selezione di potenziali soggetti “di comodo”, quanto piuttosto al diretto espletamento di un'attività di accertamento con conseguente emersione di imponibili, a conferma della prevalente funzione di creazione di gettito piuttosto che di recupero dello stesso. La costante riluttanza dell'Agenzia delle Entrate ad accogliere le istanze di interpello disapplicativo, spinge le imprese alla ricerca di soluzioni in sede giudiziale, piuttosto che amministrativa, imponendo comunque nell'uno e nell'altro

caso oneri, in termini di tempo e denaro, in capo all'azienda, senza che l'Amministrazione debba provare l'esistenza di una condotta esecrabile e perseguibile sulla base di principi come quelli brevemente commentati appresso;

- l'esistenza di norme di sistema che già limitano i benefici fiscali per alcune tipologie di beni (per tutti: immobili di civile abitazione e autovetture/aeromobili/imbarcazioni) ovvero che fissano principi di valenza assoluta utili a contrastare comportamenti abusivi (per tutti: principio di inerenza): sul fronte IVA che più interessa il presente paragrafo, è certamente noto che:
 - i patrimoni gestiti nell'esclusivo interesse dei soci sono proprio in genere costituiti da immobili e autovetture/aeromobili/imbarcazioni; beni sui quali il regime IVA è articolato in modo puntuale in chiave prettamente antielusiva e antiabusiva;
 - l'art. 17 della sesta direttiva CEE (recepito nel nostro ordinamento dall'art. 19, DPR n. 633/1972), riconduce il diritto alla detrazione all'esigibilità e all'inerenza dell'acquisto del bene o servizio.

Osservato il quadro generale in cui l'interprete è chiamato a muoversi si guardi ora alle disposizioni contenute nella normativa in commento; disposizioni contenenti le seguenti previsioni:

- il credito IVA non può essere chiesto a rimborso, né costituire oggetto di compensazione, in base all'articolo 17 del Dlgs 241/97, né essere ceduto a terzi, come previsto dal DI 70/88, sia per il primo periodo d'imposta in cui la società è di comodo, sia per quello successivo, se la società continua a essere di comodo. In questi due anni, quindi, il credito Iva maturato in sede di dichiarazione annuale può essere utilizzato solo per "abbattere" l'eventuale Iva a debito scaturente dalle liquidazioni periodiche, riportandolo, all'interno delle stesse, come Iva del periodo precedente;
- qualora, la società dovesse risultare di comodo anche per il terzo anno consecutivo, l'eventuale credito Iva maturato in sede di dichiarazione annuale verrebbe completamente perso. L'articolo 30, comma 4, della legge 724/94 stabilisce infatti che "qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è

ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi”.

Non resta quindi che mettere a sistema ogni precedente notazione per giungere alla conclusione che si è di fronte ad un palese caso di “abuso del diritto rovesciato”; in cui il legislatore, persa la via e la visione di un sistema normativo più che adeguato alla persecuzione degli abusi, ha dato vita ad una fattispecie incompatibile con il diritto comunitario come sinteticamente rappresentato nelle conclusioni proposte nell'immediato prosieguo:

- A. le norme dettate in materia di IVA e società “di comodo” individuano di fatto una nuova categoria di soggetti: le imprese “insufficientemente impresa” che non raggiungono livelli minimi di produzione dei ricavi, sulla base di un algoritmo di calcolo scevro di qualsivoglia coerenza, ovvero presentano *performance* reddituali talmente negative da produrre troppo a lungo perdite fiscali;
- B. le imprese “insufficientemente impresa” sostengono spese e/o costi “limitatamente inerenti”;
- C. la misurazione della “limitata inerenza” prescinde dalla tipologia della spesa, poggiando sul volume delle vendite, tanto che nel periodo di osservazione triennale l'IVA permane perfettamente detraibile e solo l'eventuale eccedenza viene persa;
- D. l'impresa “insufficientemente impresa” e le spese e/o costi “limitatamente inerenti”, ma non in ragione della loro natura, sono disvalori in uno sistema di diritto;
- E. le disposizioni dettate in materia di società “di comodo” sono ultronee rispetto alle previgenti disposizioni antielusive, rivelando – anche attraverso la parola degli organi di governo – la loro reale funzione di strumento di creazione artificiale di gettito;
- F. i disvalori propri delle fattispecie sopra criticate e la circostanza evidente dell'assenza di una reale funzione antielusiva delle norme in commento sono i fattori comprovanti l'illegalità posta a danno del contribuente italiano, nonché gli strumenti per misurare la manifesta incompatibilità con le Direttive comunitarie dettate in materia di IVA.

L'incompatibilità di cui sopra, sin troppo evidente, impone al Giudice nazionale la disapplicazione della normativa interna per chiara incompatibilità con i precetti contenuti nella Direttiva comunitaria.

6. Mancanza di correttivi (come ad es. per studi di settore) anzi aggravata con la previsione delle perdite sistematiche

L'illogicità della normativa sulle c.d. "società non operative" - fonte di per sé di pesanti censure circa la sua non aderenza ai principi di un'imposizione parametrata alla presenza oggettiva di sintomi di capacità contributiva - alberga anche nella circostanza per cui il test di operatività, con cui sono tenute a cimentarsi le società annualmente alle prese con la compilazione della propria dichiarazione dei redditi, si basa su coefficienti stabiliti dalla norma ed applicati asetticamente alle varie categorie di *assets* presenti in bilancio.

Non si può sottacere il fatto che tali coefficienti sono rimasti sostanzialmente immutati negli anni, senza che quindi gli stessi siano stati in alcun modo aggiornati per tener conto della congiuntura economica: non vi sono correttivi nel mondo delle società non operative, così come non c'è alcun adeguamento delle risultanze numeriche alle diverse realtà territoriali in cui operano le imprese.

Secondo l'art.30 della legge n.724/1994, un immobile iscritto in bilancio deve comunque produrre ricavi in misura pari al 6 per cento all'anno, sia che si tratti di un'azienda poco più che familiare sia che si tratti di imprese di ben maggiori dimensioni, ed a nulla potrebbe servire neppure ponderare la circostanza che nelle varie zone d'Italia le potenzialità economiche del tessuto imprenditoriale sono le più variegate.

La normativa in questione non tiene neanche conto dei diversi settori in cui le imprese si trovano ad operare e dei conseguenti differenti volumi di ricavi che oggettivamente le stesse possono realizzare: a tutta evidenza ci troviamo di fronte ad una norma immutabile nel tempo e nello spazio, del tutto slegata dalla realtà ed incapace di intercettare e condurre a tassazione effettive manifestazioni di capacità contributiva.

Tra l'altro il conteggio del test di operatività si basa sui costi storici delle varie voci dell'attivo, senza che il contribuente possa in qualche modo far valere né l'obsolescenza tecnica ed economica cui sono sottoposti i beni, né tanto meno l'eventuale caduta dei valori di mercato ai medesimi riferibili.

L'accertamento da studi di settore, promosso negli anni dall'Amministrazione Finanziaria e da ultimo "divenuto" nella sostanza un mero strumento di avvio di indagini a carico di soggetti segnalati come portatori di sintomi di anomalia fiscale, ha per lo meno il pregio di essere basato su metodologie statistiche concertate con le associazioni di categoria e soprattutto diversificate per settore, per area territoriale e per tipologia (=cluster) di impresa: nulla di tutto questo è previsto

invece per l'accertamento a carico delle società considerate non operative. La totale estraneità alla realtà di fatto della singola struttura societaria rende quindi l'applicazione della norma sulle "società di comodo" un esercizio che confligge irrimediabilmente con le tutele costituzionali del principio della capacità contributiva.

A conferma di quanto sopra, infine, basti pensare al fenomeno delle società in perdita sistemica, introdotte nel panorama normativo di cui ci stiamo occupando dal DL 138/2011: lo stacco con la realtà raggiunge il proprio apice se solo si pensa che il ripetuto conseguimento di risultati negativi è del tutto coerente con il quadro economico che stiamo vivendo - tanto che lo stesso fenomeno è alla base di numerosi correttivi congiunturali introdotti per gli studi di settore – ma ciò non toglie che proprio chi risulta penalizzato economicamente dalla crisi viene ulteriormente colpito, in quanto bollato come "società non operativa" e sottoposto ad un prelievo maggiorato su un reddito che realmente non è stato prodotto.