

**LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETA' DI
COMODO**

INDICE – SOMMARIO

CAPITOLO I

TITOLO I

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETA' DI "COMODO"

| | |
|--|----|
| 1. Linee essenziali dell'istituto..... | 1 |
| 2. Contratto di società e comunione di godimento..... | 3 |
| 3. Le società di comodo sul piano civilistico | 12 |
| 4. La simulazione delle società | 16 |
| 5. Altre teorie per "smascherare" le società "non operative" | 24 |
| 6. L'abuso della persona giuridica | 27 |
| 7. Profili fiscali..... | 33 |
| 8. Segue: l'art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73..... | 42 |
| 9. Conformità del presupposto impositivo delle società di comodo al principio di capacità contributiva..... | 44 |

TITOLO II

ANALISI DELLA DISCIPLINA NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

| | |
|---|----|
| 1. Evoluzione nel tempo dell'art. 30 | 64 |
| 2. Ambito soggettivo di applicazione della disciplina | 66 |
| 3. Cause di esclusione automatica dalla disciplina | 68 |
| 3.1. Segue: soggetti ai quali per la particolare attività svolta è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali..... | 69 |
| 3.2. Segue: soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta..... | 75 |
| 3.3. Segue: società in amministrazione controllata e straordinaria..... | 75 |
| 3.4. Segue: società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente..... | 78 |
| 3.5. Segue: società esercenti pubblici servizi di trasporto | 79 |
| 3.6. Segue: società con numero di soci non inferiore a 50..... | 81 |
| 4. Le novità introdotte dalla Finanziaria 2008 | 82 |
| 5. Cause di esclusione automatica "ulteriori" | 85 |

TITOLO III

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETÀ DI COMODO

| | |
|---|-----|
| 1. Cenni introduttivi | 89 |
| 2. Gli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del computo dei ricavi “figurativi” .. | 91 |
| 3. Immobili situati in comuni con popolazione inferiore ai 1000 abitanti | 95 |
| 4. Modalità di calcolo dei ricavi presunti ai fini della verifica di operatività | 96 |
| 5. Calcolo dei ricavi presunti | 100 |
| 6. I “ricavi” effettivi | 102 |
| 7. Calcolo del valore medio dei ricavi, gli altri proventi e gli incrementi di rimanenze | 104 |
| 8. Il raffronto tra i ricavi figurativi e i “ricavi” effettivi..... | 105 |
| 9. Determinazione del reddito minimo ai fini dell’imposta sul reddito | 107 |
| 10. La disciplina delle perdite pregresse e di quelle delle società trasparenti non operative..... | 111 |

CAPITOLO II

TITOLO I

DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRAP

| | |
|--|-----|
| 1. L’estensione all’IRAP del sistema di ricostruzione parametrica dell’imponibile delle società non operative | 113 |
| 2. Decorrenza | 117 |

CAPITOLO III

TITOLO I

LA INDETRAIBILITÀ DELL’IVA ASSOLTA SUGLI ACQUISTI EFFETTUATI DALLE SOCIETÀ DI COMODO

| | |
|---|-----|
| 1. Premessa..... | 118 |
| 2. Limiti alla disponibilità del credito IVA..... | 119 |
| 3. Limiti all’utilizzo in compensazione..... | 123 |
| 4. Limiti alla detrazione | 124 |
| 5. Liquidazione IVA di gruppo | 127 |

| | |
|---|-----|
| 6. Trattamento delle società di comodo nell'ambito della normativa IVA: brevi spunti di riflessione | 128 |
| 7. Interpretazione ministeriale..... | 129 |
| 7.1. Segue: le motivazioni delle argomentazioni del SECIT | 130 |
| 7.2. Segue: violazione del principio di neutralità dell'IVA | 135 |
| 7.3. Segue: violazione della normativa comunitaria | 139 |
| 8. Prospettive future della disciplina IVA per le società di comodo..... | 144 |
| 8.1. Segue: breve excursus storico | 147 |
| 8.2. Segue: il tramonto della detrazione "prospettica"..... | 151 |
| 9. Inerenza ed imposte dirette | 156 |
| 10. Le attuali disposizioni normative del DPR n. 633/72 di contrasto alle società senza impresa e di mero godimento | 159 |
| 11. Rilevanza comunitaria delle problematiche inerenti alle società di comodo. | 164 |
| 12. La posizione della giurisprudenza nazionale e comunitaria sull'abuso del diritto ai fini IVA | 167 |

CAPITOLO IV

TITOLO I

LA DISAPPLICAZIONE DEL REGIME DELLE SOCIETÀ DI COMODO

| | |
|--|-----|
| 1. Premessa..... | 174 |
| 2. Contraddittorio necessario ed onere della prova nel regime previgente e vigente | 176 |
| 3. Gli adempimenti dichiarativi nel regime previgente..... | 182 |
| 4. Il ricorso giurisdizionale nel regime previgente..... | 183 |

TITOLO II

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEL REGIME VIGENTE E L'ACCERTAMENTO

| | |
|---|-----|
| 1. L'interpello disapplicativo: finalità ed effetti | 184 |
| 2. Preventività dell'istanza | 195 |
| 3. Inammissibilità ed improcedibilità dell'istanza di disapplicazione | 199 |
| 4. La risposta del Direttore Regionale delle Entrate e le conseguenze del diniego di disapplicazione..... | 202 |
| 5. Non veridicità dei dati contenuti nell'istanza ed onere della prova..... | 210 |
| 6. Istituti deflattivi del contenzioso..... | 211 |

TITOLO III

LE SITUAZIONI OGGETTIVE

| | |
|--|-----|
| 1. Premessa..... | 214 |
| 2. Gli effetti delle oggettive situazioni..... | 217 |
| 2.1. Segue: una breve considerazione | 220 |
| 3. Situazioni oggettive ricorrenti che consentono la disapplicazione della disciplina | 221 |
| 3.1. Segue: società che si trovano in stato di liquidazione volontaria..... | 222 |
| 3.2. Segue: le holdings | 225 |
| 3.3. Segue: società che pongono in essere attività di locazione di immobili | 229 |
| 3.4. Costruzione e ristrutturazione di immobili | 236 |
| 4. Brevi conclusioni | 241 |

CAPITOLO V

TITOLO I

CONCLUSIONI

| | |
|---|-----|
| 1. Premessa..... | 243 |
| 2. La sfera applicativa del principio di capacità contributiva | 244 |
| <i>Bibliografia generale</i> | 255 |
| <i>Indice degli autori</i> | 272 |

CAPITOLO I

TITOLO I

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETÀ DI “COMODO”

SOMMARIO: 1. Linee essenziali dell’istituto. – 2. Contratto di società e comunione di godimento. 3. Le società di comodo sul piano civilistico. – 4. La simulazione delle società. – 5. Altre teorie per “smascherare” le società “non operative”. – 6. L’abuso della persona giuridica. – 7. Profili fiscali. – 8. Segue: l’art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73. – 9. Conformità del presupposto impositivo delle società di comodo al principio di capacità contributiva.

1 – LINEE ESSENZIALI DELL’ISTITUTO.

Come noto, risale al 1994 l’introduzione nel nostro ordinamento giuridico della disciplina fiscale delle cd. società di comodo o non operative (art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Tale disciplina ha subito importanti modifiche negli anni immediatamente successivi alla sua prima emanazione ad opera dell’art. 27 del DL 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85); dell’art. 2 del DL 8 agosto 1996, n. 437 (convertito con modificazioni dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556); dell’art. 3, comma 37 della L 23 dicembre 1996, n. 662.

Dopo una tregua normativa, le società di comodo sono tornate ad essere uno degli argomenti di maggiore interesse del legislatore: recentemente, infatti, la disciplina contenuta nell’art. 30 è stata ulteriormente modificata, e varie volte, nel giro di pochi mesi: una prima volta, per effetto dell’art. 35, commi 15 e 16 del DL 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248); poi successivamente, per effetto dell’art. 1, commi 109 e seguenti della L 27 dicembre 2006, n. 296; e da ultimo, per effetto dell’art. 1, comma 128 della L 24 dicembre 2007, n. 244.

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

Attualmente, infatti, l'art. 30 reca al comma 1 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), ed al comma 3 reca i coefficienti da utilizzare, in caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi. Il mancato superamento del test di operatività comporta, inoltre, ai fini IRAP, l'attribuzione di un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto di cui sopra, incrementato dei costi per il personale (lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro autonomo occasionali) e degli interessi passivi (art. 30, comma 3-bis); e, ai fini IVA, rilevanti limitazioni al rimborso, all'utilizzo in compensazione ovvero alla cessione dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA; infine, la perdita definitiva del medesimo credito nel caso in cui lo *status* di non operatività permanga per tre periodi d'imposta consecutivi (art. 30, comma 4) ⁽¹⁾.

La società considerata non operativa può in genere sottrarsi all'applicazione della disciplina avvalendosi dell'istituto dell'interpello disapplicativo, già previsto ai fini antielusivi dall'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

La normativa sulle società di comodo e le relative interpretazioni ufficiali hanno destato molte perplessità, espresse da una parte consistente della dottrina con riguardo soprattutto alle finalità della disciplina ed ai meccanismi di

⁽¹⁾ Si rinvia per l'analisi della disciplina normativa al Titolo II del presente capitolo, pag. 64.

applicazione. L'intento del presente capitolo è di cercare di inquadrare il tema sia dal punto di vista giuridico-commerciale che da quello più strettamente tributario, fornendo per entrambi gli spunti dottrinali e giurisprudenziali necessari alla comprensione e all'approfondimento degli aspetti che da oltre dieci anni sono particolarmente discussi.

2 – CONTRATTO DI SOCIETÀ' E COMUNIONE DI GODIMENTO.

E' dalla nozione di società che il discorso deve necessariamente partire per comprendere il fenomeno delle società di comodo.

La società è, quale la definisce l'art. 2247 del codice civile, “ il contratto⁽²⁾ con cui due o più persone ⁽³⁾ conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili”.

Orbene, l'art. 2247 assolve il compito, proprio di ogni definizione legislativa, di fissare i caratteri minimi comuni del fenomeno societario, quegli elementi, cioè, che un ente associativo di diritto privato deve necessariamente presentare per poter essere qualificato come società e che perciò devono o dovrebbero essere presenti in tutti i tipi di società previsti. In particolar modo, e ai fini che qui interessano, il contratto di società dà luogo all'esercizio in comune fra

⁽²⁾ La natura contrattuale della società è stata, per molto tempo, piuttosto discussa essendo il concetto di società logicamente “incompatibile” con il concetto di contratto: ogni parte è nei contratti, in contrapposizione di interessi con la controparte e le dichiarazioni di volontà di ciascuna tendono a scopi diversi, mentre, si è detto, sono proprie delle società la concordanza di interessi dei membri e l'identità dello scopo perseguito. Si è ritenuto, in tal modo, di collocare le società in un ambito di classificazione diverso dal diritto dei contratti: nell'atto costitutivo della società si vide anziché un contratto, un atto complesso e collettivo idoneo a dare vita ad una persona giuridica o comunque ad una istituzione: inizialmente fu strenuo difensore di tale teoria F. MESSINEO, *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958, pagg. 15 e ss.

L'opposta teoria della natura contrattualistica prevalse con l'adozione del codice vigente fino a diventare incontrastata presso la dottrina contemporanea, piegandosi alla stessa anche F. MESSINEO, voce *Contratto plurilaterale*, in *Enc. Dir.*, X, 1962, n. 17, pag. 159; ID., *Il contratto in genere*, I, 1968, pag. 636. per un'analisi contemporanea v. F.GALGANO, *Le società in genere, Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Napoli, 2007, 16 e ss.

⁽³⁾ La definizione dell'art. 2247, per ragioni storiche, si limita al contratto di società; essa non abbraccia le società unipersonali (s.p.a. art. 2328, comma 1; s.r.l. art. 2463, comma 1). Sul punto si veda G. PRESTI-M. RESCIGNO, *Corso di diritto commerciale*, Bologna, 2007, 332 e ss.

due o più persone di una “attività economica”. Nella compravendita, ed, in generale, in tutti i contratti di scambio, la prestazione di ciascuna delle parti realizza direttamente, e definitivamente, l’interesse dell’altra parte; nel contratto di società, qualificato come contratto associativo (o con comunione di scopo) ⁽⁴⁾ plurilaterale, le prestazioni eseguite dalle parti sono preordinate allo svolgimento, in comune tra loro, di una attività, e “l’interesse di ciascuna parte non è senz’altro realizzato dalla prestazione delle altre, ma si realizza per effetto dell’attività comune cui le prestazioni di ciascuna parte sono preordinate” ⁽⁵⁾. Lo “scopo di dividere gli utili” è il risultato finale in vista del quale le parti aderiscono al contratto di società e con esso conferiscono beni e servizi; il risultato è dunque la realizzazione di un profitto: “ma la realizzazione di un profitto è effetto soltanto mediato delle prestazioni eseguite dalle parti: il risultato si realizzerà come conseguenza, sperata, dell’attività economica che i contraenti si impegnano ad esercitare in comune” ⁽⁶⁾. C’è dunque una obbligazione delle parti ulteriore rispetto all’obbligazione di conferimento: c’è l’impegno di esercitare collettivamente un’attività economica: “dal contratto nascono perciò tra le parti contraenti situazioni strumentali, non situazioni finali”.

A questo punto, occorre sottolineare che un dubbio corrente, tra i cultori del diritto commerciale, è se il contratto di cui all’art. 2247 oltre ad essere costitutivo della società come *species*, faccia sorgere anche l’impresa-società: ci si è chiesti, in altre parole, se è possibile affermare l’equazione società-impresa,

⁽⁴⁾ La categoria dei contratti associativi o con comunione di scopo, elaborata dalla dottrina, ha trovato esplicito riconoscimento legislativo nelle norme del codice civile (artt. 1420, 1446, 1459, 1466). Per un approfondimento degli elementi di differenziazione rispetto ai contratti di scambio, si veda, *ex multis*, T.ASCARELLI, *Il contratto plurilaterale*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, 270 e ss.

⁽⁵⁾ Su questa caratteristica fondamentale, per la quale “la funzione del contratto non si esaurisce con l’esecuzione delle obbligazioni delle parti”, che “costituisce invece la premessa di un’attività ulteriore”, mentre “la realizzazione di questa costituisce la finalità del contratto”, si veda T. ASCARELLI, *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952, pagg. 115 e ss.

L’identificazione di contratti contrapposti ai contratti di scambio e definibili come contratti con “comunione di scopo” risale addietro nel tempo: OSTI, voce *Contratto*, in *Noviss. Dig. It.*, 1959, n. 10, pag. 474; F. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute*, in *Commentario del cod. civ.* SCIALOJA e BRANCA, pagg. 15 e ss.

⁽⁶⁾ Così G. FERRI, voce *Contratto plurilaterale*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, 1959, n. 3, pag. 680.

ovvero se è da individuare un momento in cui la società acquista la qualità di imprenditore, e ciò al fine di stabilire se le società siano o meno sempre imprenditori.

L'art. 2247 non richiede particolari connotazioni dell'attività economica oggetto di esercizio comune, ovvero non chiaro ed incontrovertibile è il significato dell'espressione legislativa "attività economica". L'articolo in esame nel definire la società non sancisce che essa ha per oggetto l'esercizio in comune fra più persone di una "impresa" né riproduce integralmente la nozione di impresa di cui all'art. 2082 del codice civile ("E' imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi"), ma si esprime più sinteticamente in termini di esercizio in comune di una "attività economica". In secondo luogo mentre nell'art. 2247 manca ogni accenno alla professionalità, che è requisito cardine di ogni attività imprenditoriale, nell'art. 2082 manca ogni riferimento ad uno scopo specifico ed in particolare allo scopo di lucro.

La mancanza di una nozione univoca di attività economica ha indotto la dottrina più tradizionale a ritenere che debba trattarsi di "un'attività a contenuto patrimoniale condotta con metodo economico e finalizzata alla produzione o allo scambio di beni o servizi", definizione che solo parzialmente coincide con la definizione di impresa di cui all'art. 2082 ⁽⁷⁾.

Dall'assenza nell'art. 2247 del richiamo alla produzione di beni o servizi menzionata nell'art. 2082, altra dottrina più moderna, ritiene, di converso, che per attività economica debba intendersi l'attività che non solo abbia contenuto patrimoniale, ma che sia produttiva di ricchezza nel senso più ampio di tale

⁽⁷⁾ G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale-Diritto delle società*, Torino, 1992, 10 e ss; F. FERRARA JR- F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1987, 178 e ss; G. FERRI, *Delle società*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, 1981, 40 e ss; F. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1990, 5 e ss; G. COTTINO, *Diritto commerciale*, Padova, 1987, vol. I, 10 e ss.

termine ⁽⁸⁾, il che si tradurrebbe nella produzione di un profitto che, in termini soggettivi, equivale alla ripartizione di utili.

L'affermazione di un'equazione società-impresa, ovvero attività economica-attività imprenditoriale, fonda le sue radici nella convinzione che basterebbe la sola previsione inserita nell'atto costitutivo o comunque nell'accordo anche tacito (o a seconda dei casi, in leggi, nell'esercizio di fatto) di un'attività d'impresa per far acquisire alla società la qualità di imprenditore con la conseguente applicazione alle società della disciplina prevista per l'impresa, e ove l'attività sia commerciale delle norme sulla iscrizione nel registro delle imprese, sulla tenuta delle scritture contabili, sulle procedure concorsuali, ecc...In questi casi la "professionalità", richiesta per l'acquisto della qualità di imprenditore, è insita nel fatto stesso della costituzione della società "per l'esercizio di una attività economica". Tale premessa comporta come conseguenza che la società è imprenditore anche se non ha iniziato effettivamente l'attività d'impresa o quando manchi l'abitudine nell'esercizio della stessa: l'oggetto sociale costituisce la ragione di vita della società anche se non destinato a protrarsi e a ripetersi nel tempo.

⁽⁸⁾ F. DI SABATO, *Manuale delle società*, Torino, 1990, 5 e ss. Il sistema del codice civile ancor oggi non offre dati che consentano di affermare la derogabilità statutaria dello scopo di lucro o economico, in via generale o per le sole società di capitali. Tuttavia la circostanza che l'art. 2332 del codice civile (nel testo modificato dal DPR 1127/1969) non elenca fra le cause di nullità della società per azioni la mancanza dello scopo di lucro ha rappresentato il principale argomento avanzato da G. SANTINI, in *Riv. Dir. Civ.*, 1973, I, pagg. 151 e ss, per affermare che quanto meno le società di capitali sarebbero diventate strutture organizzative casualmente neutre e quindi legittimamente utilizzabili dall'autonomia privata per la realizzazione di un qualsiasi scopo lecito: lucrativo, economico ed anche ideale. Si è però replicato da più parti che la nuova formulazione dell'art. 2332 non impedisce che possa e debba essere rifiutata l'omologazione dell'atto costitutivo di una società di capitali il cui statuto dichiara espressamente che è escluso qualsiasi scopo di lucro dei soci. Non impedisce, inoltre, oggi, dopo la soppressione dell'omologazione, che il notaio debba rilevare la manifesta nullità della clausola e che, quand'anche la società sia ugualmente iscritta nel registro delle imprese, tale clausola debba considerarsi nulla. Né manca chi si è spinto ad affermare la nullità della società stessa: in particolare: V. BUONOCORE, *Le società*, Torino, 2005, pagg. 107 e ss; G. MARASA', *Le società*, Milano, 2000, pagg. 267 e ss; P. SPADA, in *Riv. Dir. Civ.*, 1985, I, 129 e ss. Sul tema della società senza scopo di lucro si veda G. MINERVINI, *L'evoluzione del concetto di impresa*, in *Riv. Soc.*, 1976, 496 e ss; G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nella società di capitali*, in *Riv. Dir. Civ.* 1973, I, 151 e ss; G. MARASA', *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984.

In senso diametralmente opposto, la negazione della equazione attività economica-attività d'impresa si fonda sulla netta distinzione tra economicità dell'attività e organizzazione della stessa e sull'assunto che la professionalità non è compresa nella definizione di società. Conseguenza di tale impostazione è che, come accade per l'imprenditore individuale, anche la società acquista la qualità di imprenditore in seguito all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa: l'imprenditore-società sarà sottoposto allo statuto dell'imprenditore se esercita effettivamente l'attività, mentre resterà soggetto alle sole norme dettate per le società fino a quando non inizierà ad attuare il proprio oggetto sociale.

Appare indubbio, dalla interpretazione sopra citata, che la nozione legislativa di società lascia spazio alla nascita di società senza impresa (seppure in casi limitati), spazio, cioè, all'esercizio di un'attività che non presenta tutti gli elementi dell'attività di impresa ai sensi dell'art. 2082 sul presupposto che la società è solo "normalmente" un'attività economica organizzata durevolmente ad impresa⁽⁹⁾: si tratta di un'ipotesi assai marginale di società che restano società, appunto, per il solo fatto di esercitare un'attività economica pur non assurgendo quest'ultima ad attività d'impresa⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾.

⁽⁹⁾ Così anche la *Relazione ministeriale* al codice civile n. 943.

⁽¹⁰⁾ Il problema delle società senza impresa riguarda, in particolare, le società occasionali, ossia quelle costituite per l'esercizio non professionale di una attività economica. Con tale denominazione viene individuata, in genere, l'ipotesi di un esercizio in comune di attività oggettivamente non duratura, che si esaurisce nel compimento di pochi atti elementari, che non richiedano la predisposizione di una organizzazione sia pure modesta (ad esempio, l'acquisto in pianta di una partita di frutta, la loro raccolta personale e la vendita). La dottrina civilistica, pertanto, ritiene che la società occasionale (quindi senza impresa), pur essendo concettualmente ammissibile, abbia una rilevanza pratica del tutto marginale, ove intesa come esercizio in comune di attività non durature.

Il problema delle società senza impresa riguarda, inoltre, le società fra professionisti intellettuali, i quali non sono, come noto, considerati dalla nostra legge imprenditori. Secondo parte della dottrina l'entrata in vigore del DLgs 2 febbraio 2001, n. 96, che ha disciplinato le società di avvocati, incide, in verità, su tali conclusioni: mentre può rimanere fermo l'esempio delle società occasionali, non altrettanto può dirsi per le società professionali; infatti, il decreto citato sembra considerare le società di avvocati, attraverso la previsione dell'obbligo di iscrizione nel registro dell'impresе e l'individuazione della disciplina residuale in quella dettata per le società in nome collettivo, come impresa anche se è espressamente esclusa la sua soggezione al fallimento: sul punto, si veda sul punto: V. BUONOCORE, *Il diritto commerciale*, Torino, 2005, pagg. 115 e ss.

⁽¹¹⁾ La Corte di Cassazione, come noto, ritiene che l'esercizio in comune di un'attività economica può integrare un rapporto societario, nel concorso degli altri requisiti previsti dall'art.

Si osserva, ancora, che la realtà di oggi non è più limitata all'imprenditorialità certificata nel registro delle imprese (art. 2195 del codice civile), ma è estesa, piuttosto, a tutte le attività rivolte al mercato ovvero a tutte le attività il cui prodotto è negoziato nel mercato ⁽¹²⁾.

Senza addentrarsi in questa complessa ed affascinante problematica, ci si vuole limitare a sottolineare, ai fini del prosieguo del nostro studio, che quanto fino ad ora si è avuto modo di analizzare prova la distonia esistente tra la nozione di società e la nozione di impresa.

Dobbiamo, però, andare oltre, e chiedersi se si possa continuare a parlare di società e non semplicemente di "società senza impresa" quando manchi lo stesso requisito "dell'esercizio (in comune) di un'attività economica" espressamente richiesto dall'art. 2247 del codice civile.

Il requisito dell'attività economica fissa la differenza tra società e comunione di diritti reali la quale consiste secondo la nozione fornita dall'art. 1100 del codice civile, nella situazione giuridica che sorge quando la "proprietà o altro diritto reale spetta in comune a più persone". La comunione di diritti reali nel

2247 del codice civile, ancorchè sia ricollegabile ad un unico affare (ad esempio, realizzazione di un complesso edilizio in esecuzione di un contratto di appalto stipulato congiuntamente da più appaltatori: Cass. civ. sez. I, 11 giugno 1980, n. 3710), purchè vi sia la messa in comune di beni o servizi da utilizzare per il compimento di una attività, i cui utili saranno ripartiti tra le parti, "senza che ad escludere l'esistenza di una società (occasionale) sia sufficiente la unicità dell'affare, in dipendenza della sua rilevanza economica e della molteplicità e complessità degli atti che lo svolgimento ai fini di lucro comporta" (Cass. sez. II, 7 agosto 1982, n. 4446). Relativamente alla questione specifica dell'elemento "rilevanza economica" si deve fare riferimento alla sent. della Corte di Cassazione n. 8193 del 29 agosto 1997, in cui si ricava: "l'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica, assunte come indice della professionalità necessaria, ex art. 2082 del codice civile, per l'acquisto della qualità di imprenditore, vanno intese in senso non assoluto ma relativo, poiché anche lo svolgimento di un unico affare può comportare la qualifica imprenditoriale, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola".

⁽¹²⁾ La giurisprudenza comunitaria è costante nell'applicare le regole della concorrenza ai soggetti che offrono i loro prodotti o servizi nel mercato, ovvero che svolgono un'attività economica nel mercato – non sono cioè consumatori finali -, a prescindere dalla loro struttura organizzativa. Occorre ricordare anzitutto che, per giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento, e che costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni e servizi su un determinato mercato. La Corte di Giustizia UE non ha esitato per questa via a qualificare l'attività professionale come impresa.

nostro codice civile è “comunione di solo godimento” secondo quanto espresso dall’art. 2248 del codice civile.

Nella società come nella comunione determinati beni appartengono indistintamente a più persone; tuttavia, società e comunione si presentano nel nostro sistema legislativo come forme di proprietà collettiva nettamente contrapposte l’una all’altra. La condizione giuridica dei beni sociali è profondamente diversa da quella dei beni in comunione. Questi ultimi non hanno alcuna specifica destinazione: ciascun comunista, infatti, esercita su di essi le facoltà che rientrano nel diritto di proprietà nei limiti del rispetto del diritto (di proprietà) degli altri partecipanti (affinché egli “non ne alteri la destinazione e non impedisca agli altri partecipanti di farne parimenti uso secondo il loro diritto”: art. 1102 del codice civile).

Sui beni sociali, di converso, è impresso uno specifico vincolo di destinazione che ne consente l’utilizzazione solo per l’esercizio in comune fra i soci dell’attività economica e ne esclude ogni altra utilizzazione ⁽¹³⁾. In definitiva, il legislatore ha voluto fissare il principio che il regime patrimoniale delle società è applicabile solo quando i beni sono destinati allo svolgimento di un’attività d’impresa: “solo tale destinazione legittima, fra le parti e di fronte ai creditori delle stesse, la formazione di un patrimonio comune, indivisibile su iniziativa unilaterale ed insensibile alle pretese dei rispettivi creditori personali. Si suole dire, per descrivere tale condizione giuridica del patrimonio sociale, che le società sono dotate di autonomia patrimoniale. Quando invece lo scopo è solo quello di godere i beni messi in comune, la disciplina applicabile è e resta quella della comunione, in cui manca, invece, ogni autonomia patrimoniale .

Le due fattispecie non potrebbero, dunque, essere più diverse ed inconfondibili: nella società i beni comuni hanno funzione servente rispetto all’attività d’impresa, che è lo scopo essenziale ed indefettibile del contratto, per cui l’organizzazione del gruppo è titolare dei più ampi poteri di disposizione del

⁽¹³⁾ G. PESCATORE, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, pagg. 31 e ss.

patrimonio sociale; nella comunione, invece, si ha un'inversione del rapporto beni-attività, in quanto è l'attività che svolge un ruolo servente rispetto allo scopo dei contitolari dei beni, che è la loro conservazione al fine di consentirne un migliore godimento individuale, sia diretto (ad esempio destinando l'immobile comune ad abitazione personale) che indiretto (ad esempio concedendolo in locazione ad un terzo).

Alle evidenziate differenze strutturali delle due fattispecie corrisponde un diverso regime: L'art. 2248 del codice civile stabilisce, che "la comunione costituita o mantenuta al solo scopo del godimento di una o più cose è regolata dalle norme del titolo VII del libro III, ossia dalle disposizioni che l'art. 1100 e ss. del codice civile dedicano alla comunione.

L'articolo 2248, quindi, costituisce un fondamentale elemento (molto spesso tralasciato) per la ricostruzione del concetto di società, assolvendo ad una funzione molto importante: delimitare gli ambiti di applicazione rispettivi delle norme sulla comunione (contenute nel terzo libro), e delle norme sulle società (contenute nel quinto libro).

In breve è decisamente prevalente in dottrina ⁽¹⁴⁾ e in giurisprudenza ⁽¹⁵⁾ la tesi che ritiene come l'art. 2248 del codice civile sancisca un vero e proprio divieto delle società di mero godimento ⁽¹⁶⁾: c'è comunione quando non c'è

⁽¹⁴⁾ G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale-Diritto delle società*, Torino, 1992, pagg. 5 e ss; F. FERRARA jr- F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1987, 178 e ss; G. FERRI, *Delle società*, in *Commentario del codice civile* a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, 1981, pagg. 40 e ss; F. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1988, pagg. 3 e ss; G. COTTINO, *Diritto commerciale*, Padova, 1987, vol. I, 2, pagg. 10 e ss.

⁽¹⁵⁾ Trib. Milano 29 gennaio 1977, in "*Le società*", 1987, pagg. 715 e ss; Cass. 1 dicembre 1987, n. 8939, in *Riv. Dir. Comm.*, 1989, II, pagg. 159 e ss; e in *Giur. Comm.* 1988, pagg. 495 e ss.

⁽¹⁶⁾ Una autorevole dottrina, tuttavia, afferma che l'art. 2248 assume "il significato di una norma di chiusura del sistema, non nel senso che la società non può avere per oggetto il mero godimento di beni, ma nel senso che la sottoposizione dei beni al regime societario è incompatibile con il regime della comunione. Ciò tuttavia non impedisce alle parti, in base al principio di autonomia negoziale, di optare per il regime societario e di gestire in forma societaria la proprietà di beni" F. DI SABATO, *Manuale delle società*, Torino, 1995, pag. 24. Come conclude lo stesso A., tale lettura permette di risolvere in radice il problema delle società aventi ad oggetto il mero godimento di beni. Non vi sarebbe infatti "alcuna preclusione alla costituzione e all'esercizio di società aventi ad oggetto il mero godimento di beni, in quanto vi sia l'espressione di un'apposita volontà delle parti". Sul fatto che sia possibile lo svolgimento di un'attività diversa utilizzando all'uopo una società commerciale si veda: G. FERRI, *Delle società*, artt. 2247-2343, in *Comm. Del*

società⁽¹⁷⁾. “L’esercizio dell’impresa non si esaurisce - questo è il punto - nel godimento di beni. C’è qualcosa di più: c’è una più complessa attività - l’attività d’impresa, appunto - della quale il godimento dei beni costituisce solo un elemento⁽¹⁸⁾. L’esercizio di una impresa non è soltanto esercizio del diritto di proprietà: è anche come lo configura l’art. 41 Cost., esercizio di un diritto di libertà ed, in particolare, della libertà di iniziativa economica⁽¹⁹⁾ ⁽²⁰⁾, “cioè di quella complessa situazione che non comporta soltanto l’utilizzazione dei beni, il loro godimento, ma anche l’utilizzazione delle energie dei lavoratori, e un’intensa

cod. civ., a cura di A. SCIALOJA-G. BRANCA, 1971, sub art. 2248, pag. 58; L. SANTA MARIA, *Ancora sul tema della simulazione delle società di capitali*, in *Giur. Comm.*, 1995, II, pag. 634 e ss: la coincidenza della attività economica e attività commerciale è, dunque, eventuale e si verifica, invece, soltanto quando l’oggetto sociale consista nello svolgimento di una delle attività economiche che caratterizzano l’impresa. Tanto più che si osserva non è stato predisposto dal legislatore alcun rimedio per impedire che le comunioni possano mantenere la veste delle società. A conferma di tale assunto si pone la considerazione che non è l’oggetto sociale in concreto svolto, bensì quello indicato in sede di costituzione come scopo sociale, che effettivamente rileva ai fini della valida esistenza di una società. Ne consegue che una società che, in concreto, non eserciti l’attività dichiarata in sede di costituzione, è comunque validamente esistente” “La conclusione cui si perviene trova puntuale conferma nelle motivazioni della Corte di Giustizia UE, nella sentenza *Marleasing* del 13 novembre 1990, nella quale è precisato che la locuzione oggetto della società, per garantire la tutela dei terzi, che dev’essere assicurata mediante disposizioni che limitano per quanto possibile le cause d’invalidità delle obbligazioni assunte in nome della società, deve essere intesa nel senso che si riferisce unicamente all’oggetto della società così come descritto nell’atto costitutivo o negli statuti. Ne consegue che la dichiarazione di nullità di una società non può risultare dall’attività che essa effettivamente persegue”. Alla luce di tale assunto non appare neppure prospettabile il problema dell’inattività, poiché ciò che rileva è l’oggetto indicato in statuto e non quello effettivamente esercitato”.

⁽¹⁷⁾ Si veda: A. AMATUCCI, *Società e comunione*, Napoli, 1971, pag. 47: “l’attività di godimento è, nella considerazione sistematica della nostra disciplina positiva, definibile solo negativamente: essa sussiste se e fino a quando l’attività fino allora di godimento non integri i requisiti indicati nell’art. 2082 c.c.: da questo momento sarà un’attività d’impresa ed il proprietario diverrà imprenditore, con la conseguente soggezione ad una disciplina ulteriore”.

⁽¹⁸⁾ Sulla base delle pregresse considerazioni la dottrina civilistica sostiene, come vedremo, l’illegittimità delle cosiddette società immobiliari di comodo quelle cioè il cui patrimonio attivo è costituito esclusivamente dagli immobili conferiti dai soci e la cui attività si esaurisce nel concedere tali immobili in locazione a terzi o agli stessi soci, senza produrre o fornire agli uni o agli altri alcun servizio collaterale. Tali società sono nulle per violazione di norma imperativa (gli effetti di tale società senza impresa, comunque, per la Cassazione, non sono inquadrabili nella categoria della nullità, bensì, come vedremo in seguito, in quella della simulazione).

⁽¹⁹⁾ Così, F. GALGANO, *Le società in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Napoli, 2007, pagg. 70 e ss.

⁽²⁰⁾ A. GIORGIANNI, *Il diritto agrario fra il passato e l’avvenire*, in *Riv. Dir. Agr.*, 1964, I, pagg. 35 e ss., che con riguardo all’impresa agricola, ha affermato: “il ciclo dell’attività agricola non si esaurisce nel godimento (o se si vuole nella coltivazione) del fondo, ma implica una serie complessa di operazioni ..., le quali non costituiscono esercizio della proprietà del fondo (o degli altri diritti di godimento), ma esercizio dell’impresa agricola”.

attività contrattuale con i fornitori da una parte, con gli utenti dell'impresa dall'altro”.

La giurisprudenza della Cassazione concorda con la suddetta dottrina, affermando che non è sufficiente che una società si costituisca in una forma diversa dalla società semplice perché assuma la figura dell'imprenditore commerciale, essendo a tal fine necessario che l'oggetto sociale consista in una delle attività economiche che caratterizzano l'impresa, secondo i requisiti stabiliti dagli artt. 2082 e 2195 del codice civile, onde può aversi una società senza impresa allorché l'oggetto del contratto sociale si limiti ad una mera comunione di godimento o, comunque, non configuri un'attività economica di carattere imprenditoriale ⁽²¹⁾

Può, quindi, concludersi che società e comunione, pur essendo entrambe forme collettive di proprietà, tuttavia “costituiscono forme di proprietà collettiva affatto diverse per struttura, funzione e disciplina”, “che non possono essere sotto alcun profilo assimilate”.

3 – LE SOCIETÀ DI COMODO SUL PIANO CIVILISTICO.

Dalla distinzione (così) tracciata al paragrafo precedente appare, in linea teorica, sufficientemente chiara la scelta del legislatore del 1942 di impedire l'uso dello strumento societario per il semplice godimento di beni ⁽²²⁾. Tuttavia, vi

⁽²¹⁾ Cass., 6 aprile 1982, n. 2104.

⁽²²⁾ Si tratta di una innovazione rispetto al sistema precedente dove le società civili, il cui spazio causale includeva anche la divisione di guadagni derivanti da attività di mero godimento (art. 1697, c.c., 1865), potevano accedere all'autonomia patrimoniale assumendo la veste di società anonime, secondo quanto consentito dall'art. 229 cod. comm. Questa disposizione legittimava la costituzione di una società di capitali per scopi di puro godimento del patrimonio sociale, ciò che oggi si ritiene non più consentito nonostante qualche pronuncia in senso contrario della giurisprudenza e l'opinione di isolata dottrina: rispettivamente Trib. Roma 30 aprile 1981, in *Dir. Fall.*, 1982, II, pag 158; Trib. Milano 29 gennaio 1987, in *Società*, 1987, pag. 715; F. DI SABATO, *Manuale delle società*, Torino, 1987, pagg. 22-23.

sono fattispecie di confine che continuano a dar luogo a problemi di qualificazione e di disciplina ⁽²³⁾.

A tal proposito, si è affermato ⁽²⁴⁾, che la spiegazione tradizionalmente data alla ratio dell'art. 2248 del codice civile non può essere disgiunta dalla necessità di individuare esattamente le situazioni di *godimento* che il legislatore ha inteso effettivamente escludere dalla "fattispecie società": lo stesso criterio fondato sul rapporto godimento-attività, pur se concettualmente chiaro, appare di difficile applicazione pratica se è vero che la nozione di godimento va riferita a tutte le utilità, dirette ed indirette, di cui il singolo bene è per sua natura capace.

Nessun dubbio infatti vi è che il godimento diretto di un bene per la soddisfazione dei bisogni propri dei comproprietari (ad esempio, la coabitazione di un appartamento di proprietà comune, l'uso turnario di un'automobile), non dia luogo ad una società. Ma ciò accade non già perché l'attività, ad esempio di manutenzione, è strumentale, bensì perché essa non è comune così come non lo è il godimento diretto: il godimento di un bene, infatti, è di per sé individuale, anche se identico per più soggetti contemporaneamente.

⁽²³⁾ Tra tali fattispecie si inserisce (oltre la società di comodo) la cd. comunione di impresa o di azienda. Se oggetto di comproprietà è un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa (azienda), ci si chiede come deve essere qualificata la fattispecie: come società o come comunione, tenuto conto che una tale situazione potrebbe anche essere involontaria (si pensi alla comunione ereditaria). La risposta preferibile si basa sui caratteri oggettivi del comportamento dei comunisti, del resto alla base della *ratio* dell'art. 2248:

a) se i comproprietari con l'azienda o i beni comuni esercitano l'impresa (o ne continuano l'esercizio) deve ritenersi che fra loro, anche in assenza della stipulazione di un apposito contratto, sorga una società cd. di fatto. A conclusione diversa potrà addivenirsi solo ove il comportamento obiettivo delle parti riveli l'assenza di uno dei caratteri oggettivi della società: per esempio un accordo di associazione in partecipazione per cui uno dei comproprietari eserciti in nome proprio l'attività e l'altro assuma la veste dell'associato apportando il consenso all'uso del bene;

b) se, invece, i comproprietari non esercitano direttamente l'attività economica ma godono, in via indiretta, del complesso dei beni comuni, per esempio dando in affitto l'azienda, non diventano né soci né imprenditori (lo è l'affittuario) e i loro rapporti sono disciplinati dalle regole sulla comunione. Un'ipotesi di rilevanza normativa del concetto di comunione d'azienda si rinviene negli artt. 2500-septies e 2500-octies cod. civ. Ipotesi particolare di comunione d'impresa cui si applicano le regole sulla comunione legale dei coniugi è quella della cd. impresa coniugale (art. 177, comma 1, lett. D)

⁽²⁴⁾ P. SPADA, *La tipicità delle società*, Padova, 1974, pagg. 201 e ss.; E. IOZZELLI, *Spa simulata e comunione dissimulata*, in *Giur. Comm.*, 1988, II, pagg. 500 e ss.

Il criterio sfuma poi nell'indeterminatezza se si ha riguardo alle forme di godimento indiretto e se si ferma l'attenzione sull'ipotesi in cui oggetto della comunione siano beni strumentali.

Nel primo caso si tratta di stabilire se il dare il bene per godere della rendita sia ancora una modalità di esercizio del diritto di comproprietà: la risposta sarà agevolmente positiva se si pensa al singolo appartamento e al singolo, duraturo, contratto di locazione; ma è ancora mero godimento quello di chi dà sistematicamente a noleggio la propria automobile? Intuitivamente si risponderà che chi esercita professionalmente questa attività è un imprenditore e non dovrebbe esservi alcuno ostacolo a che, se i soggetti sono più di uno, si ipotizzi in tal caso l'esistenza di una società.

Nel caso di beni strumentali, poi, sarà parimenti intuitivo che se i comproprietari coltivano il fondo comune per utilizzare i frutti per i propri bisogni, non si avrà società, ma si avranno probabilmente impresa agricola e società se costoro coltivano il fondo per immettere nel mercato i propri prodotti.

Quanto appena sottolineato può far capire che la linea di discriminazione fra fattispecie societaria e quella di mera comunione di godimento è di difficile individuazione e priva di criteri aprioristici e generali.

Ciò contribuisce a rendere il fenomeno definito delle società di comodo⁽²⁵⁾ o di mero godimento (quindi non imprenditoriali) difficilmente "reprimibile" dal punto di vista civilistico dal momento che tali fattispecie giuridiche hanno solo "l'involucro" della società ma non la sostanza: all'utilizzazione formale dello schema o dell'"etichetta" societari corrisponde una realtà almeno in parte diversa: qui diversa per la mancanza dell'elemento costituito dal comune esercizio di attività economica. E ciò si fa in pratica ricorrendo all'espedito di dichiarare nell'atto costitutivo un'attività economica (ed uno scopo lucrativo) che poi in fatto

⁽²⁵⁾ Tale locuzione è da intendersi non in senso tecnico-fiscale ma nel senso reso civilisticamente noto da due massimi giuristi italiani di "società a finalità e funzioni divergenti rispetto a quelle normali e tipiche cui l'istituto è ritenuto essere preordinato": cfr A. SRAFFA- P. BONFANTE, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. Dir. Comm.* 1922, I, pagg. 651 e ss; sul tema anche F. FERRARA jr, *Società etichetta e società operante*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1956, pagg. 650 e ss.

non vengono perseguiti. Il sistema legislativo è facilmente eludibile dato che il rispetto degli elementi essenziali del fenomeno societario viene valutato in sede di costituzione della società in base ad indici “oggettivi e formali”: in altre parole, è sufficiente, ad esempio, che l’atto costitutivo di una società per azioni indichi un’attività che può dar luogo alla produzione di utili e non contenga clausole statutarie che ne escludano la divisione tra i soci, affinché sia superato l’ostacolo (del giudizio di omologazione del tribunale in passato), oggi, del controllo notarile e l’associazione “mascherata” da società possa nascere ⁽²⁶⁾. Esse costituiscono, quindi, un abuso del fenomeno societario: abusare della persona giuridica - trarre cioè illegittimo profitto dall’interposizione dello “schermo” della persona giuridica - significa tecnicamente “godere della disciplina speciale ⁽²⁷⁾ in situazioni diverse da quelle che ne giustificano l’applicazione: significa fruire dell’esenzione dal diritto comune oltre i limiti entro i quali il legislatore aveva inteso contenerla. Ciò si fa soprattutto per ragioni di riservatezza e di celerità nel trasferimento a terzi dei beni, mediante la girata delle quote sociali emesse dalla società intestataria; ma anche per i risvolti fiscali, connessi alla deduzione degli interessi passivi e dell’imposta sul valore aggiunto relativamente ad alcune spese sostenute sui beni sociali.

Il rimedio più diretto all’abuso è costituito dal superamento dello schermo societario.

Va all’uopo evidenziato, infatti, che “esiste sì una consistente scuola di pensiero, oggi più che mai diffusa, che sostiene la possibilità di superare lo schermo societario imputando i rapporti giuridici posti in essere dalla società direttamente ai suoi soci, ma tra quanti condividono questo pensiero nessuno mette in dubbio che ciò possa aver luogo solo nel caso in cui si configuri un abuso della persona giuridica” ⁽²⁸⁾.

⁽²⁶⁾ G. MARASA’, *Le società*, Milano, 2000, pag. 567 e ss; M. SCIUTO, *La mancanza dell’atto costitutivo*, pagg. 230 e ss.

⁽²⁷⁾ Si esprime specificamente in tal senso N. ZORZI, *Abuso della personalità giuridica, tecniche sanzionatorie a confronto*, 2000, pagg. 137 e ss.

⁽²⁸⁾ D. CENNI, *Superamento dello schermo della personalità giuridica, collegamento contrattuale e dintorni*, in *Contr. e Impr.*, 1998, pag. 1063. Sull’abuso della personalità giuridica si

In mancanza di rimedi legislativi alla creazione di comunioni con veste di società, la dottrina e la giurisprudenza non potevano se non affrontare il problema “armate” dei principi generali. E ciò hanno fatto avvalendosi soprattutto della disciplina della simulazione disciplinata dagli artt. 1414 e ss. del codice civile (sebbene manifestamente scritti per operazioni di scambio).

Assumendo, infatti, il fenomeno delle società non operative una definizione amplissima è facilmente intuibile la difficoltà da parte degli studiosi di circoscrivere e di identificare gli elementi di fronte ai quali classificare di “comodo” una società ⁽²⁹⁾.

4 - LA SIMULAZIONE DELLE SOCIETÀ.

Il fenomeno della simulazione nel nostro ordinamento giuridico si caratterizza per il contrasto fra realtà formale e realtà sostanziale nel senso che la prima, nonostante la sua apparenza, non produce effetti fra i soggetti che l’hanno realizzata, laddove la seconda, sebbene non appaia, è quella vincolante per le parti.

Il fenomeno può presentarsi con due diversi contenuti: la società viene costituita al fine di imputarle successivamente negozi ed effetti che in realtà essi intendono compiere direttamente, ovvero viene fondata al solo scopo di intestarle beni che nella realtà i soci acquistano e godono in regime di comunione. Nel primo caso i soci vogliono realmente la costituzione della società, ma intendono servirsene per compiere mediante la sua interposizione attività negoziale che

veda per tutti: F. GALGANO, *Le società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Giur. Comm.*, 1983, pagg. 5 e ss; ID., *L’abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987, pagg. 365 e ss; N. ZORZI, *Il superamento della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito*, in *Contr. e Impr.*, 1994, pag. 1062.

⁽²⁹⁾ Ragion per cui molto spesso è stata di concreto ausilio nella focalizzazione delle problematiche la giurisprudenza che si è trovata a dirimere complesse problematiche, legate alla natura di comodo delle società commerciali: Cass. 1 febbraio 1974, n. 282, in *Foro It.*, 1974; Cass. 6 agosto 1977, n. 3592, in *Rep. Foro It.*, 1977; Cass. 13 dicembre 1980, n. 6477, in *Rep. Foro It.*, 1980; Cass. 1 dicembre 1987, n. 8939.

viene attribuita formalmente alla società mentre dovrebbe essere a loro imputata. Nella seconda ipotesi, l'intento dei soci è quello di rappresentare all'esterno mediante la costituzione della società una realtà diversa da quella voluta: la società, infatti, apparirà avere un capitale formato da beni da loro conferiti, laddove, invece, esso è costituito da beni che i soci posseggono in comunione e in comunione ne godono tra loro.

E' opportuno rilevare che la simulazione è l'ipotesi più importante fra i vizi relativi alla fattispecie costitutiva della società, ma anche perché è soprattutto attraverso di essa che passa il fenomeno della c.d. "neutralizzazione della società ovvero dell'impiego della struttura societaria per finalità diverse da quella di cui all'art. 2247 del codice civile, e che maschererebbe, appunto, la creazione di una situazione di comunione di beni intestati alla medesima.

L'assunto, che si verta in un'ipotesi di simulazione della società sembra il più naturale. La presenza nell'atto costitutivo di una clausola indicante come oggetto sociale l'esercizio di un'attività d'impresa nel settore immobiliare, e la contestuale esistenza di un accordo sottostante teso a precisare che la società si deve limitare al godimento dei beni, sembrano rappresentare inequivocabilmente quella situazione di consapevole e concordata divergenza tra volontà apparente e volontà reale nella quale consiste tipicamente la simulazione.

In verità, già durante la vigenza del codice abrogato la questione della simulazione delle società di capitali risultava essere ampiamente dibattuta. L'argomento fondamentale con cui si sosteneva la non configurabilità della simulazione era costituito dall'intervento statale nel procedimento di omologazione, anche se alcuni studiosi la ritenevano inammissibile per l'*acontrattualità* dell'atto costitutivo della società di capitali, inteso come atto unilaterale complesso non recettizio ⁽³⁰⁾.

⁽³⁰⁾ In particolare si riconduceva il momento della costituzione della società di capitali ad un fenomeno negoziale complesso nel quale l'intervento dei pubblici poteri esplicava una funzione costitutiva: sul punto si veda F. FERRARA, *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, pagg. 90 e ss. Già allora tale autore distingueva la simulazione del contratto sociale, che si sarebbe potuta ammettere, dalla simulazione dell'ente collettivo, da ritenersi inammissibile a causa del concorso dello Stato nel procedimento di creazione delle società di capitali. A tale conclusione si

La situazione è mutata radicalmente all'entrata in vigore del codice civile del 1942. La prevalente dottrina ammetteva la simulazione delle società di capitali traendo spunto dall'esplicita definizione della società come contratto plurilaterale con comunione di scopo contenuta nell'art. 2247 ⁽³¹⁾. Tuttavia l'orientamento continuava ad essere incontroverso trovando la resistenza di altra dottrina e della giurisprudenza ⁽³²⁾.

Le sentenze nelle quali la Corte di Cassazione si è espressa sulla questione della rilevanza della simulazione in materia di società di capitali non sono molto frequenti. Delle rare pronunce che hanno investito direttamente siffatto problema di grande importanza ed interessantissima è quella della Corte di Cassazione (sez. III) del 1 dicembre 1987 n. 8939 ⁽³³⁾, soprattutto per aver suscitato un coro di critiche da parte della dottrina sia per le sue conclusioni che per le prospettive che in futuro avrebbe potuto generare. Secondo tale sentenza l'atto costitutivo di una società che poi non abbia esercitato l'attività imprenditoriale che ne costituisce lo scopo sociale e si sia limitata all'acquisto ed alla gestione (mediante affitto) di un fondo rustico, deve ritenersi simulato, con la conseguenza che la cessione dell'intero pacchetto azionario rappresenta trasferimento a titolo oneroso di detto

obiectava che la partecipazione dello Stato nel procedimento di omologazione non era espressione di un esercizio discrezionale del potere, ma semplicemente controllo di legalità, privo per sua natura di carattere negoziale e si riteneva pertanto applicabile la simulazione: A. CICU, *Simulazione di società commerciali*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1936, II, pagg. 141 e ss.

Nello stesso senso si esprimevano altri autori sulla considerazione che anche nel caso in cui si fosse ritenuto che l'acquisto della personalità giuridica da parte della società fosse avvenuta in base all'intervento dei pubblici poteri, la personalità giuridica sarebbe stata riconosciuta per un interesse che restava nel dominio dei soci. In tal senso, *ex multis*, P. GRECO, *le società di comodo ed il negozio indiretto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1932, I, pag. 761; A. SRAFFA e P. BONFANTE, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1922, I, pag. 649. In giurisprudenza Cass. 26 luglio 1935, in *Giur. It.*, 1935, I, pag. 1925.

⁽³¹⁾ *Ex multis*, G. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1963, pagg. 142 e 223; F. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1955, pag. 129.

⁽³²⁾ DISTASO, *Gli atti suscettibili di simulazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1954, I, pag. 14. In giurisprudenza: Cass. 7 giugno 1957, n. 2106, in *Dir. Fall.*, 1958, II, pag. 643, con nota di G. RAGUSA MAGGIORE, *Brevissimo commento ad una nota in tema di società di comodo*.

⁽³³⁾ Di contenuto analogo e più recenti sono, in particolare, le sent. 8 maggio 2006, n. 10531 e n. 10532 e del 12 maggio 2006, n. 11061.

fondo, con riferimento al quale va riconosciuto il diritto di prelazione in favore dell'affittuario ⁽³⁴⁾ ⁽³⁵⁾.

Orbene, muovendo dal divieto ricavabile dall'art. 2248 del codice civile, di costituire una società avente per oggetto il mero godimento di beni, (e, quindi, negando che possa essere qualificato come contratto di società quello posto in essere non per l'esercizio di un'attività economica, ma per dare vita ad una semplice comunione di godimento), i giudici di legittimità hanno rapportato la fattispecie così delineata alla categoria della simulazione di società, la quale maschererebbe, appunto, la creazione di una situazione di contitolarità del bene immobile intestato alla medesima; Spiega chiaramente la Suprema Corte: “ che i requisiti essenziali per la configurabilità della società per azioni, affinché la società possa dirsi esistente, sono il complesso strutturale organizzato a base soggettiva e l'esercizio di un'attività imprenditoriale”. Quando i soci fondatori abbiano voluto il mero godimento dei beni sociali “ solo apparentemente hanno inteso costituire una società per azioni, ed, invece, per la loro finalità da raggiungere, hanno voluto costituire o mantenere tra loro la comproprietà degli immobili”.

Secondo la Corte la combinazione dell'art. 2247 del codice civile con l'art. 2249 determina i caratteri che deve assumere l'esercizio dell'attività richiesta dalla legge per la costituzione di una società per azioni, convenendo che “la società per azioni è un complesso strutturato organizzato a base soggettiva finalizzato all'esercizio di un'attività imprenditoriale, di regola commerciale” e

⁽³⁴⁾ Allo stesso modo la giurisprudenza di merito ha negato la qualifica di cooperativa a società, già iscritte come tali nel registro delle imprese, quando l'attività svolta dalle stesse si fosse di fatto orientata a scopi speculativi e non mutualistici: Trib. Firenze, 2 giugno 1989, id., 19 febbraio 1990, id., 10 dicembre 1990, in *Giur. Comm.*, 1992, II, pagg. 132 e ss, con nota di TOMBARI, *Pseudo cooperative e fallimento*; tesi peraltro contrastata da Cass. 14 maggio 1992, n. 5735, in *Giur. Comm.*, 1993, II, pag. 461.

⁽³⁵⁾ Indirizzo assolutamente contrario di irrilevanza della simulazione in materia di società di capitali è stato espresso da: Cass., n. 3666 del 28 aprile 1997 pubblicata in *Sole 24 ore-Guida al diritto*, 1997, n. 20, pag. 24, con nota di R. ZANABONI, *I casi di nullità dopo la nascita dell'ente si convertono tutti in cause di scioglimento*; in *Le società*, 1997, pag. 1139, con nota di M. C. CARDARELLI; in *Giust. Civ.*, 1997, I, pag. 2127, con nota di V. SALAFIA, *E' ammissibile la simulazione delle società di capitali?*, e in *Giur. Comm.*, 1998, II, pag. 193, con nota di R.

che essa “è una struttura organica, costituita in funzione dello scopo sociale, che è l’esercizio da parte della società di una determinata attività di regola commerciale”. “Ciò che ha rilevanza, è l’effettiva attività svolta in concreto e stabilmente; non la prospettazione dell’esercizio dell’attività imprenditoriale indicata nell’atto costitutivo, come scopo sociale, che è mera apparenza”. Sempre secondo la Corte, qualora manchi l’esercizio di un’attività economica, di regola, commerciale, è possibile desumere che i soggetti partecipanti al negozio hanno inteso costituire una società per azioni soltanto apparentemente, mentre, invece, intendevano realizzare una comunione di godimento. La Corte sostiene che “è evidente in siffatta ipotesi l’utilizzazione distorta dello strumento giuridico societario apprestato dalla legge per la specifica funzione dell’esercizio di un’attività imprenditoriale.

La Suprema Corte finisce, così, con l’associare inevitabilmente l’inattività alla simulazione.

L’assenza di qualsiasi riferimento alla simulazione nell’elenco tassativo dell’art. 2332 del codice civile ha comportato innanzitutto la necessità ed il problema, qualora le si voglia dare rilevanza come vizio idoneo a provocare la pronuncia di nullità della società, di ricondurre la simulazione ad una delle fattispecie espressamente contemplate.

Per superare le strettoie della tassatività dei casi di nullità della società per azioni (art. 2332 del codice civile) in questa pronuncia, la Corte ha sostenuto che, comportando la simulazione l’*inesistenza* e non la nullità del negozio, “si sarebbe al di fuori della nozione e della categoria della nullità” regolate dall’art. 2332 del codice civile ⁽³⁶⁾. E non solo, vi aggiunge l’affermazione della retroattività degli effetti del suo accertamento.

GUIDOTTI, *Questioni in tema di simulazione e società di capitali*. Inoltre Cass., 9 luglio 1994, n. 6515; Cass., 13 dicembre 1993, n. 12260; Cass., 20 marzo 1997, n. 2465.

⁽³⁶⁾ Nella sentenza n. 8939 in commento la cassazione ha ritenuto che le norme sul contratto simulato possono trovare applicazione al contratto di società tutte le volte in cui le parti, pur avendo indicato, nell’atto costitutivo, quale oggetto sociale, una determinata attività imprenditoriale, si siano accordate, per svolgere non già un’attività imprenditoriale, bensì solo ed esclusivamente un’attività di concessione a terzi, in locazione o affitto, dei beni strumentalmente intestati alla società medesima come si evince, in via presuntiva, dalla circostanza che, di fatto, la

Se, come affermato, con la simulazione si avesse inesistenza e non nullità del negozio, troverebbero allora applicazione anche le regole degli artt. 1414 e ss. del codice civile, in primo luogo quelle sull'efficacia retroattiva della declaratoria di tale inesistenza. Ma l'irretroattività della pronuncia di nullità e di conseguenza la salvezza di tutti quegli atti compiuti dalla società fino al momento della pronuncia, rappresenta il mezzo con cui si sono realizzate le finalità primarie di certezza dei rapporti nel traffico giuridico e tutela e garanzia dei terzi che abbiano fatto affidamento nell'esistenza della società in quanto risultante dall'iscrizione nel registro delle imprese, tutela prevista in attuazione della normativa comunitaria che considera necessario a tal fine, appunto, limitare i casi di nullità e gli effetti retroattivi della dichiarazione di nullità⁽³⁷⁾. E' in questo spirito che il significato dell'espressione nullità dell'art. 2332 è inteso essere quello di invalidità in senso ampio, e come tale abbraccia ogni ipotesi ordinariamente classificata come di nullità, annullabilità o inesistenza del negozio costitutivo⁽³⁸⁾.

società si è successivamente limitata al mero godimento dei beni immobili ad essa intestati. Successivamente alla sentenza in commento la Cassazione mutando orientamento ha affermato che : “se una società viene costituita per lo svolgimento di un'attività economica , ma contrariamente al dichiarato scopo sociale limiti la sua attività all'acquisto di un immobile ed alla sua concessione in locazione, è doverosa e non irrilevante l'indagine diretta ad accertare se il negozio costitutivo della società sia simulato e dissimuli, fra gli apparenti soci, una situazione di comproprietà dell'immobile di cui le quote sociali rappresentano solo le quote di appartenenza”... “la semplice in esecuzione dello scopo sociale non basta di per sé ad integrare la prova della simulazione dell'atto costitutivo, essendo a tal fine necessario dimostrare che l'inattuazione di esso è stata preordinata da tutte le parti dell'asserito accordo simulatorio: Cass., 9 luglio 1994, n. 6515, in *Giur. Comm.*, 1995, , pag. 625

⁽³⁷⁾ E' noto che la disciplina di cui all'art. 2332 del codice civile rappresenta l'attuazione di una direttiva comunitaria, quella del 9 marzo 1968, n. 151, la quale contiene una norma di chiusura (art. 11, lett. g) che stabilisce che: fuori di questi casi di nullità (pedissequamente riportati nell'art. 2332) le società non sono soggette ad alcuna causa di inesistenza, nullità assoluta, nullità relativa o annullabilità”. E' palese dunque che con l'elencazione delle fattispecie di nullità la direttiva ha voluto esaurire tutti i possibili casi di eliminazione di una società viziata. Nonostante il mancato esplicito recepimento dell'art. 11 da parte del nostro legislatore, si deve riconoscergli il ruolo interpretativo che gli compete quale indice rilevatore del significato attribuibile alle espressioni contenute nell'art. 2332.

⁽³⁸⁾ Si veda: G. FERRI, *Disarmonie della legge di armonizzazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1970, I, pagg. 168 e ss; G. PALMIERI, *Simulazione e nuova disciplina della nullità delle s.p.a.*, in *Giur. Comm.*, 1991, I, pag. 75; R. RODORF, nota a Cass. 28 settembre 1994, n. 7899, secondo il quale il principio giuridico che si trae dall'art. 2332 è che la nascita di una società di capitali iscritta non è più contestabile, dovendo i terzi potervi fare pieno e incondizionato affidamento.

Particolare soluzione quella di G. MARASA', *Comunione di mero godimento in forma di s.p.a.*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1989, II, pag. 173, secondo cui quando “la causa di nullità consiste nell'utilizzazione della società per scopi di mero godimento”, pur non essendo ammissibile il

La simulazione di società costituisce proprio l'esempio paradigmatico di quei casi in cui più difficile, se non impossibile sarebbe per i terzi appurare l'invalidità dell'atto costitutivo. Avendo dunque definitivamente concluso che non vi può essere invalidazione di una società di capitali al di fuori del meccanismo di irretroattività fissato dall'art. 2332 del codice civile, veniamo all'analisi dell'indirizzo assolutamente contrario di irrilevanza della simulazione in materia di società di capitali, ribadito da diversa sezione della stessa Corte di Cassazione (sez. I) e di cui le sentenze n. 6515 del 9 luglio 1994 e n. 3666 del 28 aprile 1997 rappresentano le più importanti testimonianze.

Si ribadisce, in tali sentenze, che una volta costituita, la società vive di vita propria senza che l'intento simulatorio originario dei soci possa influire sugli atti in cui la vita sociale consiste. Essa rappresenta un soggetto autonomo e svincolato dall'atto che la generò; la sua nascita è un evento che una volta avvenuto diviene irreversibile, anche in presenza delle cause di nullità che non comportano l'eliminazione *ex tunc* ma il suo scioglimento.

Inoltre l'introduzione nel nostro ordinamento di una regolamentazione tassativa delle cause di nullità della società, fra le quali non è ricompresa la simulazione conferma l'assunto ⁽³⁹⁾. Per il collegio giudicante, far rientrare la

superamento *ex tunc* della personalità giuridica, si potrebbe ipotizzare " che la sentenza di nullità provochi, anziché la nomina dei liquidatori, la conversione della fattispecie in comunione. L'accertamento della nullità non implicherebbe quindi la liquidazione del patrimonio sociale ma soltanto la cessazione *ex nunc* dell'applicazione della disciplina societaria e quindi anche dell'autonomia del patrimonio comune che sarebbe soggetto alle regole della comunione". E' quest'ultima affermazione che ha suscitato tuttavia le maggiori perplessità: "l'A. sembra infatti trascurare il fatto che, ove non vengano prima soddisfatti i creditori sociali e ove non si proceda quindi, prima di tutto, alla liquidazione del patrimonio sociale per l'estinzione delle obbligazioni assunte dalla società, la semplice e immediata cessazione dell'autonomia del patrimonio comune e l'applicazione delle regole della comunione avrebbe come conseguenza che sui beni del patrimonio sociale caduti in comunione i creditori sociali dovrebbero concorrere con i creditori personali degli ex soci, con evidente violazione dei principi contenuti nell'art. 2332". Così G. CIAN, *società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff*, in *Giur. Comm.*, 1997, II, pagg. 443 e ss.

⁽³⁹⁾ Assunto cui previene la concezione "normativa" del contratto di società secondo cui, all'atto della costituzione, la società di capitali diviene un ente distinto dalle persone dei soci . non avrebbe senso quindi risalire alle intenzioni dei soci una volta che la società sia formalmente costituita: da quel momento si deve considerare soltanto la società, a nulla rilevando le posizioni dei soci. Ciò porta ad escludere in radice la stessa possibilità di prospettare l'esistenza di una volontà segretamente diretta in modo difforme rispetto a quanto dichiarato in sede di costituzione. Sul punto si veda F. GALGANO, *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona*

simulazione tra le cause di nullità ex art. 2332 del codice civile significa non soltanto eludere la tassatività delle ipotesi in tale articolo contemplate, ma anche impedire il recepimento della normativa comunitaria che innovando sensibilmente la materia delle cause di nullità delle società ha agito in funzione rigorosamente restrittiva delle stesse.

A prescindere dalla condivisione dell'una o dell'altra teoria, si nota, che emerge, dunque, una discrasia tra l'art. 2248 e l'art. 2332 del codice civile: il primo articolo vuole che la comunione dissimulata in forma di società sia assoggettata alla disciplina della comproprietà, il secondo articolo, di converso, comporta che la stessa fattispecie sia sottoposta alla disciplina della società ma venga poi liquidata, una volta accertata la simulazione e quindi la nullità; dunque, la personalità giuridica non viene eliminata per il passato ma con la sentenza di nullità si attiva il procedimento di liquidazione⁽⁴⁰⁾ che impedisce per l'avvenire il protrarsi dell'effetto abusivamente conseguito. Non si può, infatti, continuare a godere della disciplina societaria quando se ne accerti la mancanza dei presupposti sostanziali⁽⁴¹⁾.

giuridica, in *Riv. Dir. civ.*, 1965, I, pag. 553. Alla teoria normativa si contrappone la teoria contrattualistica secondo cui le società esistono anzitutto come contratto. Sul punto si veda: A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, pagg. 220 e ss.

⁽⁴⁰⁾ La disciplina della nullità delle società quale definita dall'art. 3, DPR 29 dicembre 1969, n. 1127 a seguito della ricezione della I Direttiva comunitaria, ha già subito una recente modifica (prima del decreto di riforma n. 6 del 2003). Il riferimento è all'art. 32, comma 1, L. 24 novembre 2000, n. 340, che ha ridisegnato l'intera procedura dell'iscrizione nel Registro delle imprese degli atti societari, tra l'altro sopprimendo il controllo omologatorio del Tribunale sull'atto costitutivo della società e coerentemente stralciando dall'elenco dell'art. 2332 l'inosservanza delle disposizioni relative al medesimo giudizio dell'omologa presso il tribunale. In effetti nel nuovo sistema la suddetta previsione di nullità finisce per essere sostanzialmente assorbita dalla diversa fattispecie della mancanza della forma pubblica dell'atto costitutivo, per sé idonea a sanzionare la mancata verifica sull'atto da parte del notaio, ciò sul presupposto che la verifica notarile abbia in tutto surrogato il controllo del tribunale, secondo la tesi di parte della dottrina: P. REVIGLIONE, *Il controllo di iscrivibilità sugli atti societari: profili sostanziali e procedurali*, in *Riv. Soc.*, 2001, pag. 1443; di diverso avviso, A. PAVONE LA ROSA, *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, pag. 181.

⁽⁴¹⁾ Non si affronta in questa sede la questione delle operazioni relative alle quote della società che dissimulerebbero un trasferimento dell'unico bene intestato alla società stessa. Si tratta di due beni ben distinti tra loro: la partecipazione sociale che rappresenta la posizione del socio in seno alla società; la quota di proprietà che rappresenta il diritto di proprietà sull'immobile. Lo spirito è quello di far emergere la sostanza economica dell'affare al di là della sua veste giuridico-formale: con l'analogia prospettata si tratta di procedere ad un superamento della veste formale adottata dalle parti per le loro attività negoziali, di andare oltre "il velo" societario per porre in

5 - ALTRE TEORIE PER “SMASCHERARE” LE SOCIETÀ NON OPERATIVE.

Alternativamente alla simulazione, altra dottrina ⁽⁴²⁾ propone che il contratto di una società di comodo può comunque essere attaccato dai creditori dei singoli soci, ricorrendone i presupposti, con l'azione revocatoria ex art. 2901 del codice civile.

Ancora ⁽⁴³⁾ si ipotizza che il fine della repressione dell'abuso della persona giuridica meglio può essere raggiunto attraverso l'applicazione di altre categorie quali la frode alla legge di cui all'art. 1344 del codice civile, nella misura in cui il contrasto tra lo scopo di attività imprenditoriale enunciato nel contratto societario e l'attività di mero godimento effettivamente poi svolta dai soci della società, diviene strumento per l'elusione di norme imperative.

Da ricordare, infine, seppur isolata, la posizione di un autorevole giurista⁽⁴⁴⁾ il quale ha sostenuto che “ le società di godimento, le società nel cassetto, le società inerti, le società non imprenditoriali, le società senza mire lucrative e dunque tutte le società genericamente di comodo configurano un contratto sociale indiretto ⁽⁴⁵⁾ stipulato per conseguire uno scopo ulteriore o

primo piano la realtà economica avuta di mira con le operazioni compiute. In realtà, si sottolinea che dovrebbe valutarsi il significato economico, e quindi l'intento delle parti, alienante ed acquirente delle quote, soprattutto quando l'acquisizione dell'immobile non è stata la sola ragione della cessione in base alle future potenzialità della società: cioè, una società “temporaneamente” inattiva che per un certo tempo si limitasse al godimento di un bene, non vedrebbe per ciò stesso cadere le quote di partecipazione ad essa relative sotto la legge dettata per le vendite immobiliari quando l'acquirente acquistasse le quote medesime in vista di una anche soltanto eventuale ripresa dell'attività economica.

⁽⁴²⁾ F. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1988, pag. 3 e pag. 28-29; ID., *La società e lo schermo della persona giuridica*, in *Giur. Comm.*; 1983, I, pagg. 5 e ss; ID., *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza e negli obiter dicta della Cassazione*, in *Contr. e Impr.*, 1987, pagg. 365 e ss.

⁽⁴³⁾ B. INZITARI, *La repressione dell'abuso della persona giuridica*, in *Le Società*, 1988, pagg. 460-461; ID., *La vulnerabile persona giuridica*, in *Contr. e Impr.*, 1985, pagg. 679 e ss.

⁽⁴⁴⁾ G. IUDICA, *Società di comodo*, in *Quadrimestre*, 1988, I, pagg. 147 e ss.

⁽⁴⁵⁾ Per aversi utilizzazione indiretta del contratto di società, occorre, secondo l'opinione corrente, siano voluti tutti gli elementi della causa tipica di questo, sia pure non come fini ultimi, ma come strumento per la realizzazione di un fine ulteriore, anche esso dotato di rilievo oggettivo e causale. Si è quindi fuori dal campo di applicazione della figura quando si opera sulla causa non in senso accrescitivo, ossia arricchendola di elementi aggiuntivi, ma in senso opposto, ossia amputandola di alcuni suoi elementi propri. Così F. D'ALESSANDRO, *Contratto sociale simulato e “superamento” della personalità giuridica in una sentenza della Corte Suprema*, in *Giust. Civ.*,

casualmente deviante, non specificamente vietato e pertanto pienamente lecito”⁽⁴⁶⁾.

Non vi sarebbe, infatti, alcuna apparenza, che anzi l’organizzazione societaria sarebbe realmente voluta dalle parti, per cui si resterebbe al di fuori della simulazione; tuttavia dal momento che lo strumento societario è utilizzato funzionalmente per il conseguimento di uno scopo che non gli è tipico, si conclude che in questi casi si verte in un’ipotesi di negozio indiretto; inoltre poiché dello stesso ci si avvale per eludere il divieto contenuto nell’art. 2248 del codice civile, tale negozio sarebbe da considerare in frode alla legge.

In verità, di negozio indiretto si può parlare in quanto le parti vogliono raggiungere attraverso la realizzazione degli effetti tipici del negozio posto in essere, uno scopo ulteriore. Il negozio deve, cioè, essere voluto in tutti i suoi effetti tipici, a questi aggiungendosi l’ulteriore finalità perseguita dalle parti ⁽⁴⁷⁾.

1989, I, pag. 1202. Secondo G. MARASA’, *Società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, pagg. 37 e ss., tenuto conto dei connotati tipici dei contratti associativi, nei quali la causa si realizza mediante un’attività, si potrebbero ricomprendere fra i negozi indiretti soltanto quelli nei quali un’attività conforme alla causa tipica è non solo contrattualmente dichiarata ma anche in concreto attuata, seppur consentendo anche la soddisfazione di un interesse diverso. Pertanto non si può parlare di negozio indiretto quando non c’è realizzazione della causa tipica, ma mancata corrispondenza tra causa dichiarata e causa attuata. Per questa via si è negata la configurabilità di un negozio indiretto proprio nei casi di società-comunione.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. G. MARASA’, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, pagg. 37 e 42 e pagg. 61-67, in cui l’A. partendo dalla ricostruzione degli elementi costitutivi delle “anonime” di comodo, le confronta con il negozio indiretto e la simulazione e illustra le ragioni a sostegno della validità e non validità delle diverse tesi proposte dalla dottrina e dalla giurisprudenza. A proposito delle società di comodo l’A. sostiene che “il problema non è quello tra la causa dichiarata e la funzione attuata, ma quello di una dichiarazione contrattuale non seguita da alcuna attività ed effettuata all’unico fine di creare un nuovo soggetto di diritto (con intento, ad esempio, di frazionare il proprio patrimonio). Tale risultato non può considerarsi meritevole di tutela perché il nostro ordinamento giuridico ammette il raggiungimento dell’effetto persona giuridica - società in funzione dello svolgimento di un’attività con terzi e dei conseguenti rischi che ne derivano. *Contra* Cass. 9 dicembre 1976, n. 4577, in *Giur. Comm.*, 1977, II, pag. 628 in cui la Suprema Corte afferma che “la limitazione di responsabilità nel capitale sociale non è un beneficio subordinato all’osservanza delle norme di organizzazione e di gestione della società, ma un effetto che si raggiunge de jure mediante la costituzione di un ente sociale dotato di personalità giuridica...tale scopo è lecito e meritevole di tutela secondo il vigente ordinamento giuridico”. In questo caso la giurisprudenza accolse l’idea che la causa del contratto di società si esaurisce nel conseguimento della personalità giuridica.

⁽⁴⁷⁾ T. ASCARELLI, *Il negozio indiretto*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, pagg. 163 e ss.; P. GRECO, *La società di “comodo” e il negozio indiretto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1932, pag. 772.

Tuttavia, il negozio costitutivo di una società di mero godimento non appare riconducibile a tale figura. Il godimento dei beni, infatti, quale scopo finale dei soci, non è ulteriore ma alternativo rispetto a quello tipico (l'esercizio di un'attività economica) del contratto di società: "non si può cioè ritenere che l'effetto tipico del contratto di società sia, in questo caso, voluto dalle parti come strumento per la realizzazione della funzione ultima che alla funzione tipica si affianca, perché la prima, al contrario, è *sostituita* alla seconda" ⁽⁴⁸⁾.

Pure è stata elaborata l'idea di ricondurre la vicenda in una prospetta di correzione del *nomen iuris* attribuito dalle parti al contratto con conseguente riqualificazione in sede interpretativa del contratto stesso come atto costitutivo non di una società ma di una semplice comunione. Quindi, l'interpretazione del negozio in base al comportamento tenuto dalle parti successivamente alla sua stipulazione (art. 1362, comma 2, del codice civile), che qui si identifica con l'astensione dal compimento di attività economiche, permetterebbe di qualificare il negozio come costitutivo di una comunione, negando l'esistenza però della società ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. G. CIAN, *società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff*, in *Giur. Comm.*, 1997, II, pagg. 457 e ss. Il quale sostiene che l'equivoco nel quale sembra incorrere la tesi avvertita sta nel considerare interamente, cioè in tutti i suoi elementi, voluta dalle parti l'organizzazione societaria, quand'anche queste si accordino per farle svolgere un'attività di mero godimento. L'organizzazione, invero, è sicuramente voluta come tale, cioè nella sua struttura e nella sua disciplina, ossia nel suo profilo formale; ma la società, quale organismo del traffico, si caratterizza tipicamente per essere anche struttura diretta allo svolgimento di un'attività di una ben precisa natura, e cioè di un'attività economica produttiva per il mercato. Anche in questo caso l'organizzazione è voluta solo nel suo aspetto strutturale, ma non in quello funzionale. E poiché tale aspetto è essenziale per la qualificazione dell'organizzazione posta in essere come società, non appare condivisibile l'opinione che ciò che è voluto sia propriamente una società. Per questo non si può parlare di negozio indiretto. Del resto, si aggiunge, che se si asserisce che quel che caratterizza una società è il solo profilo strutturale, senza che abbia alcuna rilevanza il tipo di attività che i fondatori propongono di svolgere, non vi è alcuna ragione di richiamare la figura del negozio indiretto, in quanto il contratto di società si caratterizzerebbe esclusivamente per la creazione della struttura, e il progettato svolgimento di una attività piuttosto che di un'altra rappresenterebbe soltanto una delle possibili dirette utilizzazioni di tale struttura; e se si riconosce, invece, che tale contratto si qualifica anche per il fatto che la struttura creata svolge un'attività economica, si deve necessariamente accogliere, non essendo voluta – nella società di mero godimento – che una parte degli effetti tipici del negozio, l'idea della simulazione.

⁽⁴⁹⁾ L'ipotesi è stata avanzata da F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Trattato di Dir. Civ. e Comm.*, a cura di CICU-MESSINEO e continuato da MENGONI, 1988, pag. 432, successivamente l'A. ha abbandonato la teoria in precedenza espressa, ritenendo che "è vero che, in sede di interpretazione del contratto, si deve tener conto del comportamento delle parti, anche

6 - L'ABUSO DELLA PERSONA GIURIDICA.

Dall'analisi degli strumenti utilizzati per contrastare il fenomeno delle società di comodo, si evince che nel nostro ordinamento è quindi possibile, in linea di principio, fare appello all'abuso della persona giuridica ed all'esigenza di superarne lo schermo ⁽⁵⁰⁾ quando una società risulti costituita al solo scopo di procurare ai soci il beneficio della responsabilità limitata, ed i soci abbiano agito nel più assoluto disprezzo delle fondamentali regole del tipo di società prescelto. In questi casi si dovrà prendere atto che la personalità giuridica della società è stata ridotta a mero simulacro formale.

Le tecniche di repressione sono diverse a seconda del tipo di abuso: nei casi più gravi, quando una società di capitali risulti costituita al solo scopo di procurare ai soci il beneficio della responsabilità limitata e questi abbiano agito nel più assoluto disprezzo delle regole di organizzazione e di funzionamento del tipo di società prescelto, il superamento dello schermo societario consente di perseguire i soci, illimitatamente e solidalmente, per tutte le obbligazioni sociali.

In altri casi, superando lo schermo della personalità giuridica si arriva ad imputare direttamente ai soci i rapporti giuridici posti in essere dalla società ⁽⁵¹⁾, ovvero, in presenza di un gruppo di società, a mettere in discussione l'alterità

successivo alla sua conclusione; ma se da questo comportamento emerge una volontà opposta rispetto a quella dichiarata nel contratto, il comportamento delle parti non potrà essere valutato ai fini dell'interpretazione (e della qualificazione) di quel contratto, bensì come fatto concludente dal quale desumere, in via di presunzione, un diverso accordo dei contraenti, simultaneo alla stipulazione dell'atto costitutivo e diretto a neutralizzare *inter partes* gli effetti, ossia la volontà di dissimulare, sotto le apparenti sembianza di una società, una comunione volontaria".

⁽⁵⁰⁾ Sulla teoria del superamento della personalità giuridica è fondamentale lo studio di R. SERICK, *Forma e realtà della persona giuridica*, (trad. it. Di M. VITALE), 1966.

⁽⁵¹⁾ App. Roma, 28 ottobre 1986, in *Giur. It.*, 1987, I, pag. 2, commentata da F. GALGANO, *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987, pagg. 365 e ss. Qui l'abuso era consistito nell'utilizzare una persona giuridica straniera per esterovestire beni appartenenti a residenti in Italia. Accertato l'abuso, la Corte ha superato lo schermo societario imputando i rapporti facenti capo all'ente direttamente alle persone fisiche dei soci fondatori.

soggettiva delle singole società del gruppo imputando a ciascuna, o alla sola holding, i rapporti giuridici facenti formalmente capo ad ognuna ⁽⁵²⁾.

Dunque, l'abuso della persona giuridica è abuso dei diritti nascenti dalle norme che la legge riassume nel concetto di persona giuridica, fra i quali principalmente il diritto di tenere il proprio patrimonio separato dal patrimonio della persona giuridica, ossia il beneficio della responsabilità limitata. Reprimere l'abuso della persona giuridica o, come si suol dire, superarne lo schermo, equivale a disapplicare quelle norme e a disconoscere, a chi ha commesso l'abuso, i diritti nascenti da esse.

Nell'esperienza italiana le ipotesi di repressione dell'abuso e quindi di superamento dello schermo societario ⁽⁵³⁾ si possono ricondurre, in definitiva, a due categorie, la prima delle quali non mette in discussione il concetto

⁽⁵²⁾ Così Trib. Genova, 3 aprile 1984, commentata da F. GALGANO, *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987, pag. 377. In questo caso il Tribunale constatata la sistematica confusione dei patrimoni fra le società del gruppo, ha affermato la necessità di considerare le singole società quale unico datore di lavoro onde verificare la legittimità del licenziamento del dipendente di una di esse.

⁽⁵³⁾ Notevoli sono le differenze intercorrenti tra gli ordinamenti di *civil law* (ed in particolare quello italiano) e di *common law* (ed in particolare quello inglese) in merito alle ipotesi di superamento della personalità giuridica (comunemente individuato, nei sistemi stranieri, con la locuzione *piercing the corporate veil*). Nell'ambito dei sistemi di *civil law* il problema è stato affrontato solo di recente, mentre negli ordinamenti di *common law* la questione fonda le sue radici all'inizio del secolo scorso, quando, nel 1912, la dottrina americana aveva già fornito i primi contributi alla ricerca (WORMSER, *Piercing the veil of corporate entity*, in *12 Columbia Law Review*, 1912, pagg. 496-518). I due ordinamenti hanno diversi atteggiamenti rispetto alla problematica: le diverse posizioni sono giustificate principalmente dalle differenti concezioni di persona giuridica presenti negli stessi. In ogni caso a prescindere dalla configurazione della persona giuridica cui si aderisca, si può anzitutto rilevare che l'atteggiamento del sistema continentale è tradizionalmente portato a rispettare quella netta separazione tra ente-società di capitali e soci, mentre quello del sistema di *common law* è più orientato a superare questo risultato per una maggiore sensibilità alle reali conformazioni del fenomeno economico di fondo, regolato attraverso la sua strutturazione nell'ente personificato, e quindi mostra una notevole propensione a tralasciare le barriere formali, per la ricerca di una effettiva giustizia. Nel predetto sistema, infatti, c'è, come atteggiamento fondamentale della giurisprudenza, la ricerca della giustizia del caso concreto, che appunto teme la fissazione di saldi principi.

Viceversa, come si è già accennato, e come del resto è ben noto, gli ordinamenti del sistema continentale si muovono su un piano diverso, il piano della ricerca di un principio di portata generale che sia applicabile al caso in esame, per cui non è più questo a sprigionare un principio specifico, ma è il principio astratto esistente nell'ordinamento la fonte della soluzione del caso concreto. Ne viene, quindi, la tendenza alla generalizzazione, all'astrattezza, che caratterizza giurisprudenza e dottrina continentali.

tradizionale di persona giuridica ⁽⁵⁴⁾, mentre l'altra muove proprio dalla revisione di questo concetto .

(⁵⁴) Sotto il primo aspetto si allude soprattutto alla teoria bigiaviana dell'imprenditore occulto ed alla sua applicazione alle società di capitali, dove prende il nome di teoria degli azionisti tiranni.

Tale ipotesi rappresenta un caso di superamento dello schermo societario "improprio" in quanto comporta l'individuazione per il creditore di un ulteriore soggetto cui chiedere l'adempimento dell'obbligazione: è stato all'uopo correttamente evidenziato che non si tratta di superare lo schermo della personalità giuridica: socio e società restano, pur sempre, quand'anche il primo abusi dello schermo offertogli dalla seconda, soggetti giuridici tra loro distinti. Affermare la responsabilità del socio tiranno effettivamente significa per il Bigiavi, chiamare un soggetto a rispondere dei debiti di un altro soggetto.

Tale teoria prende le mosse dal rilievo che l'esercizio di attività d'impresa può dar luogo ad un fenomeno analogo a quello determinato dal compimento di singoli atti giuridici per il tramite di un mandatario senza rappresentanza. In tali casi si verifica una dissociazione tra il soggetto al quale è formalmente imputabile la qualità di imprenditore ed il reale interessato. Altro non v'è, nel rapporto tra imprenditore occulto e prestanome, se non un contratto con il quale un soggetto si obbliga, nei confronti di un altro soggetto, ad esercitare per conto di quest'ultimo, ma in nome proprio, un'attività d'impresa. Si tratta, come sottolineato in precedenza, di un mandato; e poiché il mandatario non è qui autorizzato ad agire in nome del mandante, di un mandato senza rappresentanza. Trova applicazione, dunque, l'art. 1705 del codice civile secondo cui: "il mandatario che agisce in nome proprio acquista i diritti ed assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato. I terzi non hanno alcun rapporto con il mandante". Nessuna disposizione esclude l'applicazione di questo principio in tema di impresa; di conseguenza sarebbe solo il mandatario, cioè il prestanome, l'unico responsabile degli atti di impresa compiuti con i terzi, mentre il mandante, ossia l'imprenditore occulto, non potrebbe essere considerato loro debitore. Quindi, in base all'art. 1705 è imprenditore agli effetti giuridici il soggetto nel cui nome è esercitata l'impresa. Chi dirige l'impresa e ne fa propri i profitti, non è perciò stesso imprenditore in senso giuridico: perché lo sia è necessario l'ulteriore requisito della spendita del proprio nome. Viceversa, è considerato imprenditore occulto chi esercita l'impresa come prestanome altrui anche se non esercita alcun potere di direzione e non consegue alcun utile.

Fu per l'esigenza di apprestare un'adeguata tutela ai creditori dell'imprenditore fallito in tutti i casi in cui l'impresa veniva esercitata da un prestanome "nullatenente" ad indurre la prima elaborazione della figura dell'imprenditore occulto. Con l'art. 147 L. Fall. (comma 2) è stato previsto normativamente il fallimento dei soci la cui esistenza non risultava al momento della dichiarazione ma è stata scoperta solo nel corso della procedura fallimentare; è previsto cioè il fallimento dei soci occulti sul presupposto, quindi, che i soci possono essere considerati imprenditori indiretti, cioè esercenti per "interposta società". Dallo spunto offerto dall'art. 147, comma 2, L. Fall., è stata elaborata la teoria dell'imprenditore occulto che giunge alla conclusione per cui il requisito della spendita del nome è superfluo per imputare ad un soggetto un'attività d'impresa e renderlo responsabile dei relativi debiti. La norma dell'art. 147, comma 2, L. Fall., sebbene formulata per un caso particolare è l'espressione di un principio generale che sostituisce nel campo dell'attività d'impresa, il principio codificato nell'art. 1705 del codice civile. W. BIGIAVI, *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954; ID., *Il fallimento di soci sovrani, pluralità di imprenditori occulti, confusione di patrimoni*, in *Giur. It.*, 1954, I, pag. 691; ID., *L'imprenditore occulto nelle società di capitali e il suo fallimento in "estensione"*, *ivi*, 1959, I, pag. 149; ID., *Responsabilità illimitata del socio "tiranno"*, in *Foro It.*, 1960, I, pag. 1180; ID., *Imprese di finanziamento come surrogati del socio tiranno imprenditore occulto*, in *Giur. It.*, 1967, pag. 49; Per una ricostruzione della teoria A. PAVONE LA ROSA, *La teoria dell'imprenditore occulto nell'opera di Walter Bigiavi*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1967, I, pag. 623; F. GALGANO, *persona*

Rispetto a tale istituto (persona giuridica) da un lato è stato promosso, e non soltanto in anni recenti, un vero e proprio processo di revisione sul piano concettuale e, dall'altro, è dato constatare una rinnovata attenzione al problema

giuridica, in *Digesto IV*, sezione civile, 1995, pagg. 392 e ss.; N. ZORZI, *Il superamento della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito*, in *Contr. e Impr.*, 1994, pag. 1062, soprattutto pagg. 1066 e ss.

Un'ulteriore ipotesi di superamento dello schermo societario riguardava, prima della recente riforma del diritto delle società, il socio unico di S.r.l.: il tipo di fattispecie era noto: si trattava di quei casi in cui il contratto di società viene stipulato da più persone, delle quali solo una è interessata realmente alla costituzione della società, mentre le altre, i cd. soci prestanome, ricevono dalla prima i mezzi per effettuare i conferimenti, e contestualmente si obbligano a cederle, quando richiesti, le azioni che vengono loro intestate. Lo scopo è quello di consentire all'interessato l'esercizio di un'impresa individuale con limitazione di responsabilità, dietro il paravento della società. La fattispecie è stata ora modificata e, nello stesso tempo, ampliata dal legislatore, con il DLgs 17 gennaio 2003, n. 6 "*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della Legge delega 2 ottobre 2001, n. 36*".

Nella vigenza della precedente disciplina, l'art. 2362 del codice civile sanciva il principio della decadenza dell'azionista dal beneficio della responsabilità limitata, prevedendo la detta norma che "in caso di insolvenza della società, per le obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui le azioni risultano essere appartenute ad una sola persona, questa risponde illimitatamente". Tale norma era considerata un superamento legislativo dello schermo. Il fondamento dell'art. 2362 veniva ravvisato nella volontà di impedire che una persona potesse esercitare un'impresa sostanzialmente individuale, conservando il beneficio della responsabilità limitata, sancito dall'art. 2325 del codice civile in favore dei soci di S.p.A., in contrasto con il principio generale della illimitata responsabilità patrimoniale del debitore, previsto dall'art. 2740 del codice civile. A sostegno di tale ratio milita la stessa Relazione al codice civile n. 943 ove si afferma che: "...superata in senso negativo la questione dell'opportunità di riconoscere come istituto generale quello della limitazione della responsabilità nell'esercizio di impresa, doveva logicamente evitarsi che lo stesso risultato potesse raggiungere indirettamente attraverso le S.p.A., con la concentrazione di tutte le azioni nelle mani di un solo azionista". La soluzione adottata dal legislatore del '42 in tema di società di capitali permetteva la sopravvivenza delle società dotate di personalità giuridica anche quando fosse venuta meno la pluralità di soci, senza che questo evento dovesse essere inteso quale causa di scioglimento automatico dell'ente, evitando altresì che la personalità giuridica potesse fungere da schermo protettivo nell'esercizio di un'impresa che nella sostanza fosse condotta dall'unico socio. Si equiparava, in questo modo, sotto il profilo della responsabilità, l'imprenditore individuale a chi esercitava un'impresa sostanzialmente individuale per il tramite di una società-persona giuridica di cui fosse unico socio. Il socio unico veniva ritenuto suscettibile di fallimento ai sensi dell'art. 147 L. Fall. La riforma del diritto societario innovando sul punto, ha stabilito che la società per azioni può essere costituita oltre che per contratto, anche per atto unilaterale (art. 2328 ex DLgs n. 6/2003). In tema di responsabilità, se è vero che la regola generale è quella della esclusiva imputabilità alla società degli atti compiuti e dell'attività svolta in suo nome, con conseguente irresponsabilità dell'unico azionista, è anche vero che permangono ipotesi di responsabilità illimitata dell'unico azionista stesso (art. 2325).

Le due teorie sopra esposte sono estranee alla problematica delle società di comodo. Alle due figure descritte, infatti, non difetta il requisito dell'imprenditorialità. "Tributariamente" esse rientrano nell'area della problematica relativa alle società a ristretta base azionaria e familiari. L'unico studio a carattere monografico sulle società a ristretta base azionaria o familiari è quello di V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società – Le società a ristretta base azionaria*, Padova, 1965, che ne dà però una nozione non istituzionalmente distinta da quella di "società di comodo".

del superamento della sua forma, atteso che “il rispetto incondizionato” di essa “può, in determinati casi, condurre a risultati non equi”.

Come universalmente noto, non vi è ordinamento che non abbia costruito la persona giuridica come un soggetto giuridico autonomo da tenere nettamente distinto dai suoi membri. Forma (persona giuridica) e realtà (substrato sociale) si presentano così allo stesso tempo intimamente connesse e distinte: la persona giuridica agisce e persegue i suoi fini nell’interesse dei suoi appartenenti; tramite l’agire autonomo della persona giuridica i suoi membri realizzano il loro interesse di appartenenti alla collettività organizzata. Di qui anche, tratto essenziale della persona giuridica unitamente alla sua organizzazione corporativa, il tipico regime di responsabilità, riassunto nel celebre passo di Ulpiano: *si quid universitati debetur singulis non debetur; nec quod debet universitas singuli debent*. La netta distinzione tra *universitas* e i suoi associati, che si sostanzia nella cd. alterità della persona giuridica rispetto ai suoi membri, con le conseguenze che ne derivano, soprattutto in termini di organizzazione corporativa al fine di consentire il legittimo agire della persona giuridica e l’imputazione ad essa dei relativi atti, costituisce pertanto l’essenza stessa dell’istituto⁽⁵⁵⁾.

In realtà, sono all’attenzione di tutti, l’ipotesi in cui l’uso della persona giuridica, pur quando ammesso dalla legge, si traduce in strumento per conseguire vantaggi personali altrimenti non perseguibili ovvero per eludere l’applicazione di una disciplina specifica meno favorevole.

Tuttavia, una premessa pare comune ai sostenitori dell’impostazione tradizionale della nozione di persona giuridica e i fautori della cd. teoria “riduzionistica”: “la persona giuridica non è un fenomeno preesistente, bensì una creazione dell’ordinamento giuridico positivo” per il conseguimento di scopi determinati. E’ allora la coerenza tra lo scopo dell’ente e le finalità perseguite in concreto con il suo impiego, che deve guidare l’operatore del diritto nella valutazione della fattispecie concreta al fine di individuare la disciplina di volta in

⁽⁵⁵⁾ Sul punto diffusamente M. BASILE e A. FALZEA, *Persona giuridica*, in *Enc. Dir.*, XXXIII, 1983, pag. 268.

volta applicabile. In altri termini “il problema della repressione degli abusi della personalità giuridica si porrà negli stessi termini in cui si pone, nella quotidiana esperienza dell’interprete del diritto, ogni problema di applicazione della norma e di conseguenza applicare o disapplicare la disciplina speciale destinata alla persona giuridica quale organizzazione di persone e di interessi ⁽⁵⁶⁾: *universitas nihil est nisi singuli homines qui ibi sunt*. E’ stato scritto: “bisogna avere coscienza del fatto che la soggettività giuridica delle organizzazioni collettive non è della stessa natura di quella dell’uomo e che ogni proposizione formulata con riferimento a persone giuridiche è traducibile in una proposizione formulata con riferimento alle persone fisiche che le compongono o che agiscono in loro nome”⁽⁵⁷⁾.

Persona giuridica è solo un’espressione del linguaggio usata per ricondurre determinati concetti a determinati fenomeni; è, in altri termini, un’espressione riassuntiva di una disciplina che si applica a certe condizioni, fra le quali il legislatore pone, per le società per azioni, un effettivo e sostanziale carattere collettivo della compagine sociale”. In questo senso si è espressa anche la Corte Suprema laddove ha affermato che “la soggettività delle persone giuridiche non corrisponde a quella della persona fisica perché esse sono tali in senso traslato e la qualificazione viene richiamata per analogia ...risulta in definitiva, determinante la disciplina positiva data a diritti e doveri di una pluralità di soggetti; occorre quindi riferirsi alla determinazione di quelle che sono state definite le condizioni d’uso dei concetti di persona giuridica o di autonomia patrimoniale, evitando di far discendere da concetti assolutizzati conseguenze non previste dall’ordinamento giuridico” ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁶⁾ F. GALGANO, *Società per azioni*, in *Trattato di dir. comm. E di dir. pubbl. dell’economia*, diretto da F. GALGANO, 1984, pagg. 125 e ss.

⁽⁵⁷⁾ F. GALGANO, *La società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Contr. e impr.*, 1983, I, pagg. 12 e ss.

⁽⁵⁸⁾ *Ex multis*, Cass. 8 novembre 1984, n. 5642, in *Giur. It.*, 1985, I, pag. 434.

7 - PROFILI FISCALI.

Così impostato il problema dal punto di vista del diritto civile è possibile focalizzare l'attenzione sul piano strettamente tributario ⁽⁵⁹⁾, al fine di individuare le possibili implicazioni del tema trattato sul sistema impositivo vigente.

Abbiamo in precedenza accennato come la valutazione delle implicazioni di carattere fiscale è sicuramente uno degli elementi posti a base delle scelte dei contribuenti, specialmente nel momento in cui si presenta tra le diverse vie percorribili una soluzione giuridicamente legittima e fiscalmente conveniente per il raggiungimento di una determinata finalità economica.

La legislazione civile e fiscale è volta da sempre a negare il proprio *favor* nei confronti di strutture societarie non rispondenti funzionalmente ad effettive esigenze imprenditoriali.

Si ribadisce che i tentativi effettuati in passato di elaborare una disciplina civilistica repressiva delle società senza impresa non sono sfociati in provvedimenti legislativi: può essere opportuno ricordare, a tal proposito, come il tentativo di porre argine a siffatti fenomeni di uso improprio delle strutture societarie si sia tradotto nella proposizione di specifiche misure normative del progetto di riforma delle società commerciali (progetto De Gregorio) elaborato per iniziativa governativa durante la legislatura 1963-1968 : l'art. 1 si preoccupava che l'attività indicata nel contratto di società come oggetto sociale fosse un'attività "effettivamente esercitata", prevedendo per il caso contrario una apposita causa di scioglimento della società, che poteva essere fatta valere da chiunque vi avesse interesse ed era altresì rilevabile d'ufficio dal giudice. Tale disposizione faceva sistema con l'art. 96 che prevedeva una sanzione fiscale, aggiungendo che le società, le quali non esercitavano per oltre tre anni alcuna attività imprenditoriale, erano soggette ad una soprattassa pari al doppio

⁽⁵⁹⁾ L. PERRONE, *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, I, pagg. 839 e ss; M. MISCALI, *Brevi considerazioni intorno alla strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, pagg. 873 e ss; A. GIOVANNINI, *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, pagg. 987 e ss.

dell'ammontare delle imposte dirette applicabili in relazione al patrimonio ed ai redditi delle società stesse, per tutti i periodi in cui fosse mancato l'esercizio dell'attività imprenditoriale ⁽⁶⁰⁾. Era così coronata la duplice esigenza civilistica e tributaria di eliminazione delle società di comodo, quanto meno dall'ambito delle società di capitali.

Questo progetto non è stato mai trasformato in legge ⁽⁶¹⁾.

Il legislatore del '94 al fine di evitare le complicazioni connesse all'identificazione delle società di comodo, ha considerato tali quelle società di

⁽⁶⁰⁾ L'art. 96 faceva salve, entro certi limiti, almeno nella sua originaria stesura, le società "di mera gestione di immobili". Su questi aspetti del progetto De Gregorio si vedano soprattutto gli studi di: R. COSTI, C. PASTERIS, e E. ZANELLI, *La riforma delle società di capitali in Italia*, Padova, 1968, (rispettivamente) pagg. 569 e ss., 1034 e ss., e 1553 e ss.

⁽⁶¹⁾ Si confronti fin dal 1955, fra le altre, la proposta "Visentini" di sottoporre a tassazione progressiva gli utili non distribuiti dalle società di capitali, e l'articolo unico della L. n. 930 del 18 ottobre 1955 che, al comma 2 definiva come società immobiliari "quelle che nei cinque esercizi chiusi anteriormente alla entrata in vigore della presente legge abbiano svolto un'attività limitata esclusivamente alla proprietà e alla gestione di beni immobili, anche se nell'atto costitutivo siano previste operazioni di commercio" (l'AF con la circ. 1 dicembre 1955, n. 352750, approfondendo tale definizione, chiarì che, ai fini della classificazione in parola comportante specifiche agevolazioni in materia di imposte dirette ed indirette, doveva avervi riguardo non tanto al contenuto formale dell'atto costitutivo, quanto al genere di attività fattuale esercitata nel quinquennio, che doveva essere limitata esclusivamente alla proprietà ed alla gestione di beni immobili). Con tale legge si era cercato di arginare il fenomeno delle società immobiliari di comodo attraverso la previsione di non assoggettamento all'imposizione diretta (all'epoca costituita dall'imposta di ricchezza mobile) in caso di scioglimento o trasformazione di dette società; l'art. 3, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 643 sull'INVIM, che assoggettava le cd. società di gestione immobiliare all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili ed individuandole nelle "società che svolgono in modo esclusivo o prevalente attività di gestione di immobili" e identificando la "prevalenza" nell'ipotesi in cui il volume di affari complessivo, nei due anni solari anteriori al compimento del presupposto impositivo, "è costituito per oltre la metà da corrispettivi derivanti da locazioni di immobili", previa assunzione, come corrispettivi, per gli immobili non locati, del reddito catastale rivalutata a norma di legge; il disegno di Legge Reviglio del 1980, che prevedeva a carico delle società inattive sanzioni penali; e la L. n. 17/1985 cosiddetta "Visentini-ter" che disponeva che "fino al 31 dicembre 1985 le assegnazioni ai singoli soci persone fisiche ed enti commerciali anche per singoli bani anche se di natura diversa, conseguenti a scioglimenti deliberati...dalle società...sono soggette all'imposta di registro ipotecarie e catastali in misura fissa, non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito e sono soggette all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili ridotta a metà". Sul punto l'approfondito saggio di R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Rivista delle Società*, 1985, pagg. 1126 e ss.; G. CROSTAROSA GUICCIARDI, *Le società di comodo tra diritto commerciale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, pagg. 5483 e ss. L'Autore analizza i precedenti normativi agevolativi dello strumento societario considerato civilisticamente meritevole di tutela e le previsioni normative tese invece a contrastare l'abuso del favor normativo nel momento in cui la società diventa uno strumento di elusione fiscale come nel caso della società di puro godimento immobiliare o di interposizione fittizia.

capitali residenti e quelle stabili organizzazioni di società non residenti che presentavano una struttura operativa poco consistente (meno di cinque operai) e ricavi e proventi lordi relativamente modesti (meno di 800 milioni di lire all'anno). L'intento era quello di conseguire un non trascurabile gettito tributario da questi "strani soggetti tributari" che a fronte di ingenti patrimoni dichiaravano redditi irrisori o addirittura perdite di esercizio: sia "a regime", attraverso la presunzione di una redditività parametrata al patrimonio netto (ed il divieto di riporto delle perdite), sia in "termini contingenti", attraverso una tassazione parzialmente agevolata di quei soggetti che intendessero rinunciare alla struttura giuridica per intestarsi direttamente i beni, previa delibera di scioglimento della società. Il risultato fu, però, una normativa che finiva per considerare "di comodo" anche organismi che erano perfettamente operativi, ancorché di modesta struttura e capacità economica; i parametri utilizzati (fatturato e numero di dipendenti) sembravano più idonei, infatti, ad identificare una società "piccola", ma non per questo "non operativa" ⁽⁶²⁾.

Il comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724/1994 non si riportava, dunque, alla nozione civilistica di "società di comodo", ma considerava non operativi quei soggetti che appartenendo ad una certa categoria, presentavano congiuntamente due condizioni sotto il profilo della struttura e del conto economico che inducevano a sospettare "finalità elusive".

La società di comodo era considerata tale in base a parametri esclusivamente di natura quantitativa e non qualitativa ⁽⁶³⁾. La disciplina in esame si applicava (ai fini delle imposte dirette) ⁽⁶⁴⁾ alle società di capitali ed alle società

⁽⁶²⁾ Si è parlato infatti di "*minimum tax*"

⁽⁶³⁾ Si veda F. TESAURO, *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 22/1995, pag. 10, per il quale "Per chi abbia presente il dibattito sulle società di comodo che si svolge da decenni tra i civilisti ed i commercialisti può destare qualche perplessità la definizione che ne assume questa norma, il ragione del suo fondarsi su un dato prettamente quantitativo: in effetti, la norma muove dal concetto che la forma della società di capitali si addice solo a società che hanno un volume di affari proporzionato ai capitali di cui dispongono (capitale proprio di finanziamento). Non c'è però, da stupirsi: i sintagmi "società di comodo" o "non operativa" hanno valore convenzionale (sono definizioni di parole e non di cose)".

⁽⁶⁴⁾ Vedremo che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il discorso è diverso, tenuto conto, peraltro delle precisazioni contenute nella delibera SECIT (l'organo ispettivo del Ministero delle Finanze) n. 77/1991, nella quale era stato affermato che per le "società senza impresa",

ed enti non residenti, indipendentemente dalla loro situazione “soggettiva”, vale a dire, a prescindere se si trattasse di società senza impresa (di mero godimento di beni) o meno.

In conclusione, a partire da questo primo tentativo, la repressione delle società di comodo è affidata, più che alla legislazione civilistica, ad un trattamento fiscale disincentivante.

Un primo elemento sul quale in dottrina molti autori si sono più volte soffermati è dato dalla finalità originaria della disciplina normativa in esame: cioè quella di “ *contrastare l’uso improprio della struttura societaria che, anziché essere finalizzata all’esercizio produttivo di attività commerciali, viene impiegata per consentire l’anonimato degli effettivi proprietari dei beni intestati alla società cui si unisce spesso la deduzione di costi che hanno poco a che fare con l’attività che, secondo gli statuti sociali, dovrebbe essere svolta dalla società, mentre di fatto detta società si limita alla mera intestazione di beni che sono tenuti a disposizione dell’effettivo proprietario*”.

In realtà, la realizzazione di questo fine ha lasciato molto a desiderare finendo, come sottolineato prima, per coinvolgere nel suo ambito applicativo anche entità economiche svolgenti a tutti gli effetti una vera e propria attività d’impresa. Paradossalmente questa disfunzione è peggiorata a seguito dell’intervento “migliorativo” del dato testuale contenuto nella L. 662/1996 (che costituisce la prima sostanziale modifica dell’art. 30) ⁽⁶⁵⁾. Tale condizione è stata

identificate nelle società di gestione immobiliare, andava disconosciuto il diritto alla detrazione dell’IVA sugli acquisti. Si rinvia per la trattazione al cap. IV.

⁽⁶⁵⁾ L’art. 30 della L. 724 del 1994, modificata dall’art. 3, comma 37, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, considerava non operative, “salvo prova contraria”, le società commerciali che conseguivano un volume di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico inferiore alla somma degli importi risultanti dall’applicazione delle percentuali: dell’1 per cento al valore dei beni indicati nell’art. 53 (attuale art. 85, comma 1, lettera c), del TUIR (e, quindi, a partecipazioni, escluse le azioni proprie), anche se costituenti immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; del 4 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell’art. 8-bis, comma 1, lettera a) del DPR 633/72 (navi), anche in locazione finanziaria; del 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni (materiali ed immateriali), anche in locazione finanziaria.

Alle società considerate non operative, il comma 3 dell’art. 30 attribuiva presuntivamente un reddito non inferiore alla somma degli importi derivanti dall’applicazione, ai valori dei beni posseduti nell’esercizio, di appositi coefficienti di redditività. In particolare, la disposizione in

rilevata anche dall'Assonime nella circolare n. 46 del 22 aprile 1997, ove si legge che se nel precedente assetto normativo tale portata della disciplina risultava esplicarsi nei soli confronti di entità operative di modeste dimensioni, "l'avvenuta eliminazione del riferimento ad elementi strutturali dell'imposta (numero dei dipendenti occupati) e la sostituzione del limite fisso di ricavi, proventi ed incrementi di rimanenze con un limite variabile in funzione della composizione del patrimonio aziendale, determina, invece, la potenziale attrazione nel regime in questione (fatte salve ovviamente le specifiche esimenti di carattere soggettivo) anche di entità produttive di medie e grandi dimensioni in riferimento alle quali è evidente che l'eventuale attribuzione della qualifica di soggetto non operativo risulterebbe, sotto un profilo strettamente economico ed organizzativo, ancora più inappropriata".

commento stabiliva l'applicazione dello 0,75 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1 (e cioè, come detto, partecipazioni e obbligazioni); del 3 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a) del DPR 633/1972, e successive modificazioni, anche il locazione finanziaria e del 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Ai sensi del terzo periodo del medesimo comma 1, restavano escluse dalla disciplina delle società non operative le società obbligate per legge a costituirsi in forma di società di capitali; le società che non si trovavano in un periodo di normale svolgimento dell'attività; le società che iniziavano l'attività, per il primo periodo d'imposta; le società in amministrazione controllata o straordinaria; le società ed enti i cui titoli fossero negoziati in mercati regolamentati italiani; le società esercenti pubblici servizi di trasporto nonché quelle con un numero di soci non inferiore a 100.

Per i soggetti cui si applicava la presunzione di redditività minima, le perdite dei periodi precedenti erano, *ex lege*, computabili solo in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto.

L'accennata presunzione di non operatività poteva essere superata, ai sensi dell'art. 30, comma 1, secondo periodo, solo provando le "oggettive situazioni di carattere straordinario" che avessero reso "impossibile il conseguimento di ricavi, di incrementi di rimanenze e di proventi nella misura richiesta dalle disposizioni del presente comma".

Sotto il profilo procedimentale, il comma 4 dell'art. 30 imponeva, agli uffici che intendessero notificare un avviso di rettifica basato sulle suddette presunzioni, di richiedere preventivamente al contribuente, a pena di nullità dell'avviso stesso, appositi chiarimenti. Nella risposta, da inviarsi per iscritto entro sessanta giorni dalla richiesta, il contribuente doveva indicare "i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1"; tenendo presente che i motivi non adottati non avrebbero più potuto essere fatti valere in sede di impugnazione del successivo atto di accertamento.

Parallelamente alla descritta disciplina, l'art. 3, comma 45, della citata legge n. 662 del 1996 stabiliva, a carico delle società non operative, limitazioni all'utilizzo delle eccedenze di credito IVA, non ammettendo al rimborso, in particolare, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA per l'anno comprendente l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si fossero verificate le condizioni di non operatività.

Più recentemente la suddetta finalità originaria è stata riproposta dall’Agenzia delle Entrate nel suo intervento interpretativo contenuto nella circolare n. 5 del 2 febbraio del 2007 ove si legge che la disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta allo scopo di “ disincentivare il ricorso all’utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l’effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società” penalizzando “ quelle società che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell’interesse dei soci, anziché esercitare un’effettiva attività d’impresa” ⁽⁶⁶⁾;

“di contrastare l’utilizzo improprio delle forme societarie al fine di eludere le obbligazioni tributarie” ⁽⁶⁷⁾;

“di contrastare le società non operative che non abbiano cioè un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali”⁽⁶⁸⁾.

La “penalizzazione” di quei soggetti che utilizzano lo strumento societario per finalità diverse dall’esercizio dell’attività d’impresa consiste nella determinazione di un reddito minimo presunto che altrimenti non emergerebbe non essendo svolta un’effettiva attività, nonché nel limitare l’utilizzo di alcune componenti che in condizioni “ordinarie”, si potrebbero computare in detrazione, quali le perdite fiscali pregresse, o computare a rimborso o in compensazione, quale il credito annuale IVA.

Il principio secondo cui il legislatore fiscale è autorizzato a presumere un reddito minimo, si fonda sulla convinzione che il normale utilizzo dei beni sociali dovrebbe generare un importo di ricavi che permetta di remunerare almeno il capitale investito.

Tale presunzione è stata qualificata in dottrina ora di natura antievasiva ora di natura antielusiva.

Orbene, bisogna, in verità, distinguere l’attività di gestione di un bene effettuata attraverso un veicolo societario, dalla mera intestazione societaria di

⁽⁶⁶⁾ Circolare 2 febbraio 2007, n. 5/E, par. 1.

⁽⁶⁷⁾ Circolare 15 marzo 2007, n. 14/E, par. 1.

⁽⁶⁸⁾ Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E, par. 1.

beni: nel primo caso, si ritiene da parte dell'Amministrazione finanziaria che l'attività di gestione di un bene mobile o immobile (acquisto, locazione, vendita) possa generare un carico impositivo complessivo inferiore a quello che la stessa attività genererebbe se esercitata da persona fisica ⁽⁶⁹⁾.

In tal caso, quindi, la normativa in esame avrebbe una finalità antievasiva piuttosto che antielusiva.

Tuttavia molti studiosi (anche quelli sostenitori della natura antievasiva), si sono chiesti se oggi la finalità originaria della disciplina abbia ancora un senso: le disposizioni in materia di redditi finanziari e le imposte dirette ed indirette che colpiscono gli immobili sono state enormemente modificate a tal punto che non pare si possa affermare che, ai fini impositivi la gestione di beni mobili e

⁽⁶⁹⁾ Può tornare utile sottolineare quali dovrebbero essere gli obiettivi da raggiungere attraverso la costituzione di società di comodo. I più comuni possono essere grossomodo così riassunti: fare risultare come strumentali (per dedurre i relativi costi) beni che in realtà, per l'utilizzo che ne viene fatto, non sono tali (tipicamente si tratta di immobili e di veicoli); non apparire titolari di in prima persona di cespiti che sarebbero altrimenti utilizzabili per la ricostruzione sintetica del reddito (è evidente che se tali beni risultano invece intestati ad una società e "spacciati" per strumentali, vengono sottratti al meccanismo del redditometro sia dal punto di vista oggettivo (proprio in quanto figuranti strumentali), sia dal punto di vista soggettivo, dal momento che diviene più difficile per gli organi accertatori provare la loro disponibilità in capo ad un soggetto che non risulta direttamente loro proprietario).

E' noto che per una persona fisica possedere un immobile, specialmente se non adibito ad abitazione principale, comporta una serie di fastidiosi oneri fiscali, che consistono principalmente:

- nell'imputazione di redditi fondiari su base catastale a prescindere dal loro reale conseguimento;
- nell'impossibilità di dedurre dal proprio reddito i costi relativi all'immobile stesso;
- nell'assoggettamento dei trasferimenti di diritti reali sullo stesso ad onerose imposte indirette.

Viceversa, intestare lo stesso immobile ad una società, magari avente come oggetto sociale l'attività di intermediazione o di locazione nel ramo immobiliare, varrebbe a qualificare l'immobile di cui sopra come strumentale per l'esercizio di un'attività commerciale o addirittura oggetto della stessa, con la conseguenza che:

- l'immobile non si considera più produttivo di redditi fondiari;
- il suo costo storico può essere ammortizzato, così come sono deducibili i costi ad essi inerenti;
- la proprietà dello stesso può essere trasferita mediante la cessione delle azioni o delle quote della società, ossia sfruttando istituti per la circolazione della ricchezza più rapidi e meno onerosi.

immobili sia più conveniente se effettuata avvalendosi di uno schermo societario⁽⁷⁰⁾.

Si è detto a tal fine che “ le disposizioni sulle società di comodo contengono una presunzione di evasione, e non costituiscono una “norma antielusiva”, della quale del resto sarebbe nebuloso il fondamento; ricordiamo infatti che una norma antielusiva serve ad evitare uno stratagemma giuridico, del quale qui non c’è traccia; perché si abbia elusione occorre infatti uno stratagemma giuridico, che non sembra proprio poter essere la mera intestazione degli immobili a una società. Questa intestazione non comporta infatti, di per sé, alcun vantaggio, in quanto il carico fiscale sui relativi redditi è alla fine addirittura superiore a quello della persona fisica, e le plusvalenze sull’immobile sono imponibili anche se ultraquinquennali, a differenza di quanto avviene per le persone fisiche” ⁽⁷¹⁾ ⁽⁷²⁾.

Dunque, se viene meno la possibilità di avvalersi delle “più favorevoli norme dettate per le società” nell’ambito di una gestione attiva dei beni, la normativa in questione non può più avere finalità di evitare l’evasione di imposte;

⁽⁷⁰⁾ Si sottolinea che il DLgs n. 313/97 ha eliminato la possibilità di detrarre l’IVA in relazione a beni acquistati da società e dati in godimento a soci o a loro familiari per corrispettivi inferiori a quelli di mercato. Inoltre, la disciplina della *participation exemption* non è stata estesa alle società immobiliari.

⁽⁷¹⁾ R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, n. 9/2006, pagg. 1097 e ss; G. MELIS, D. STEVANATO- R. LUPI, *Ancora in tema di società di comodo e presunzione di evasione*, In *Dialoghi di diritto tributario*, 10/2006, pag. 1323 ove si afferma che “ l’ipotesi di lavoro secondo cui la giustificazione della norma va cercata in chiave antievasiva, e non antielusiva, anche perché non si comprende chi eluderebbe e cosa eluderebbe, appare senza dubbio la più promettente, o la meno insoddisfacente”...

“in mancanza di un minimo flusso di proventi, la legge presume l’assenza di una sottostante attività economica d’impresa, ed in tal caso opera una sostituzione degli ordinari criteri analitici di tassazione del reddito d’impresa, con una tassazione presuntiva sui singoli cespiti, considerati isolatamente come “beni fruttiferi” secondo determinati coefficienti di redditività...Questo disegno pare essere compatibile con una ratio antievasiva della norma, riferita al possesso di cespiti che, per la loro natura...si possono presumere...come “naturalmente” produttivi di reddito”.

⁽⁷²⁾ In sostanza la presunzione di reddito minimo non sarebbe compatibile con l’assunta natura antielusiva della disposizione; la questione coinvolge anche il meccanismo di disapplicazione della normativa, rappresentato dall’interpello disapplicativo dell’art. 37-bis, comma 8, DPR 600/73, richiamato dall’art. 30, comma 4-bis. La diversa natura antievasiva e non antielusiva della norma esclude l’istituto della disapplicazione tramite interpello; la dottrina sul punto ha fatto rilevare che “il legislatore, prima dovrebbe preoccuparsi di introdurre una

la *ratio legis* allora non può che essere quella di colpire una falsa (fittizia) intestazione societaria per individuare l'effettivo proprietario e, quindi, alla fine, far emergere quest'ultimo e ad esso ricondurre la titolarità dei beni e la redditività della gestione ordinaria e straordinaria.

Ma anche quest'ultimo campo non è libero da fraintendimenti. Quest'ultima finalità, infatti, non sembra compatibile con l'imposizione di un reddito minimo presunto, in quanto la presunzione di un reddito minimo non sembra rappresentare una "soluzione coerente" con l'obiettivo perseguito di contrastare l'intestazione fittizia di patrimoni, e comunque rispettoso di quei principi costituzionali di perequazione e di equità del prelievo di cui all'art. 53 della nostra Costituzione su cui si fonda l'intero ordinamento tributario: "non si può considerare una società come non operativa, priva di una vera attività economica sottostante e, quindi, come un semplice schermo intestatario di beni per conto di altri, e poi tassarla come se quella società fosse effettivamente operativa e svolgesse una attività economica con un'apprezzabile redditività di mercato" ⁽⁷³⁾.

In altri termini, è lecito presumere che se c'è una società commerciale vi deve essere una finalità di lucro connessa ad una sottostante attività economica in virtù del principio che regola la costituzione e la vita di un organismo societario sancito dall'art. 2247 del codice civile; ed è lecito presumere che tale finalità si esprime in una redditività del capitale impiegato. Tuttavia, se la *ratio legis* è quella di "disincentivare il ricorso all'utilizzo dello schermo societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni" e cioè, di far emergere quest'ultimo in modo da ricondurre allo stesso la titolarità dei beni e la redditività della gestione societaria, non si può poi introdurre una disciplina normativa che

disposizione antielusiva anche in questo settore dell'imposizione o di estendere ad esso l'ambito applicativo dell'art. 37-bis DPR 600/73.

⁽⁷³⁾ D. STEVANATO, *Società di comodo e intenti pedagogici del legislatore tributario*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, n. 10/2006, pagg. 1276 e ss.

finisce per coinvolgere soggetti estranei alla condizione che si vorrebbe “penalizzare” ⁽⁷⁴⁾.

Si osserva che la sostituzione dei criteri analitici di determinazione e tassazione del reddito d’impresa con dei criteri di tipo presuntivo appare compatibile con una ratio antievasiva della norma e non con una ratio antischermo societario. “Compatibile con questa finalità dovrebbe essere una trasformazione presuntiva, salvo prova contraria, del reddito d’impresa in reddito personale”. Pagando l’IRES si eluderebbe l’imposta progressiva sul reddito delle persone fisiche che, viceversa, pagherebbero i soci in assenza dello schermo societario. Dunque, è alla determinazione e alla liquidazione di questa imposta che si dovrebbe arrivare. E se le imposte personali possono essere prelevate solo sul reddito e la capacità contributiva delle persone deve commisurarsi al reddito, esso risulta essere il parametro naturale della capacità contributiva.

8 – SEGUE: ART. 37, COMMA 3, DEL DPR 600/73.

E’ utile ricordare, a questo punto del nostro studio, che l’Amministrazione finanziaria ha a sua disposizione il potere di cui all’art. 37, comma 3 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 che individua l’interposizione fittizia di persone.

Come è noto tale disposizione è preordinata a contrastare il possesso apparente di redditi. L’articolo in esame al comma citato sancisce che “sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l’effettivo possessore per interposta persona”. L’ipotesi disciplinata dall’art. 37, comma 3, sussiste qualora il contribuente ricorrendo ad una delle varie figure riconducibili all’interposizione di persona (sia essa fisica, sia essa giuridica) faccia

⁽⁷⁴⁾ M. BOIDI – F. GHISELLI, *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo: riflessioni e critiche*, in *Il Fisco*, n. 13, pagg. 1-1828.

apparire altri soggetti, quali possessori di redditi dei quali egli mantenga od acquisti il possesso effettivo.

Nella vicenda interpositoria di cui all'art. 37 è da sottolineare che è sempre lo stesso reddito che occultato da un soggetto (interponente), viene dichiarato da un altro soggetto (interposto) e tassato nei suoi confronti. Non è il reddito che è occultato, ma è il possesso del reddito: il reddito non scompare, ma è imputato ad una "testa di paglia" che ne appare il titolare. "in breve è occultato il fattore relazionale d'imputazione di quel dato reddito al contribuente il quale, contrariamente alla diversa apparenza, continua effettivamente a possederlo, sicchè, in ultima analisi, ciò che viene occultato è l'identità dell'effettivo possessore. La vicenda presenta caratteristiche che la distinguono da altre forme interpositive preordinate all'abuso dell'apparenza: l'elemento oggettivo non è costituito da beni mobili o immobili, né da diritti, ma da fattispecie di redditi imponibili e ciò anche se, collegandosi non di rado il possesso di esse alla titolarità di diritti reali, possono indirettamente rilevare anche le cose.

Così la disciplina dell'art. 37 non contempla la mera intestazione di cespiti produttivi di redditi (a società di comodo). Ne segue che l'art. 37, comma 3, sarà inapplicabile allorché la società intestataria del cespite produttivo, pur essendo palesemente di comodo, risulti avere oltre alla titolarità anche il possesso effettivo del reddito derivante dal cespite. E resterà inapplicabile anche nei casi in cui la società attinga da tale reddito per distribuire dividendi, interessi od altri proventi, ai soci ⁽⁷⁵⁾ ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁵⁾ Tuttavia, c'è chi osserva che "la società definita di comodo può assumere rilevanza ai sensi dell'art. 37, comma 3, DPR 600/73, in caso di sua fittizia interposizione civilistica, e cioè quando la persona giuridica, al pari di ciò che può avvenire per qualsiasi persona fisica, assume le caratteristiche e svolge il ruolo proprio di un interposto fittizio all'interno di una simulazione relativa soggettiva: solo in questo caso sarà possibile superare lo schermo societario, a nulla rilevando se di nuova costituzione o quotato in borsa, e la relativa "soggettività tributaria fittizia", al fine di assoggettare ad imposta chi, in quanto reale interponente, è l'effettivo titolare della situazione reddituale fiscalmente rilevante": P. MARINO, *Conferimento transfrontaliero di partecipazioni, elusioni fiscali e strumenti di contrasto*, in *Rass. Trib.*, 1999, pagg. 403 e ss.

⁽⁷⁶⁾ Cfr: P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2006, pagg. 167 e 168.

In effetti è importante chiarire che l'art. 30 non appare riconducibile ad ipotesi interpositive, dal momento che a prescindere dalle presunzioni di reddito ivi contenute, rimane impregiudicata la riferibilità dell'eventuale reddito alla società di comodo e non ad una qualche persona interposta di cui la stessa appare interponente fittizio o reale. Qui si è in presenza di un abuso dello strumento societario ai fini di elusione/evasione fiscale e quindi il rimedio non può che consistere nell'adozione di misure legislative *ad hoc*.

9 – CONFORMITÀ DEL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO DELLE SOCIETÀ DI COMODO AL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA.

Fin dalla sua originaria e circoscritta applicazione la disciplina delle società non operative ha sollevato numerosi dubbi di legittimità costituzionale in punto di rispetto del principio di capacità contributiva⁽⁷⁷⁾.

In altre parole, ci si è chiesti⁽⁷⁸⁾ in quale misura sia coerente assumere l'utilizzazione di una società a fatto indice di una capacità economica reddituale”.

All'obiezione di incostituzionalità si è sempre risposto facendo “perno” sulle agevolazioni previste dal nostro legislatore per il loro scioglimento o la loro trasformazione⁽⁷⁹⁾, ma soprattutto sul fatto che l'adozione di una struttura

⁽⁷⁷⁾ Alcuni autori hanno rinvenuto nella circostanza che la locuzione “di comodo” non viene utilizzata nel testo normativo, ma solo nella rubrica dell'art. 30, una aperta contraddizione in termini, poiché la definizione aprioristica di “non operatività” rende incoerente la presunzione di un reddito per cui sarebbe stato opportuno prevedere invece altre forme di prelievo. Sul punto: F. ROSSI RAGAZZI, *La disciplina delle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 20/1995, pagg. 3 e ss; L. BELLINI, *Società di comodo: la norma a regime*, in *Corr. Trib.*, n. 19/1995, pag. 1321.

⁽⁷⁸⁾ D. STEVANATO, *Società di comodo: dov'è la capacità economica*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 9/2006, pagg. 1323 e ss;

⁽⁷⁹⁾ La finanziaria 2008 (comma 129 dell'art. 1), ha riaperto i termini per lo scioglimento agevolato delle società non operative o la trasformazione in società semplice, disposizione già contenuta nella finanziaria 2007, cui il comma 129 rimanda per le modalità applicative. Quando nel 2006 il legislatore attuò la stretta sulle società di comodo, permise al contempo ai contribuenti di sottrarsi dalla nuova disciplina, sciogliendo la società e versando un'imposta sostitutiva di IRPEF, IRES ed IRAP, sul reddito compreso fra l'inizio e la fine della liquidazione, oppure trasformandola in società semplice, e versando la medesima imposta sostitutiva sulla differenza fra valore normale dei beni all'atto della trasformazione e valore fiscalmente riconosciuto in capo agli stessi. L'aliquota fissata al 25% del precedente provvedimento, è stata portata al 10% dal comma

societaria sproporzionata rispetto all'attività effettivamente esercitata è una scelta che ben può essere disincentivata con la presunzione di un reddito minimo riconducibile a siffatta struttura societaria ⁽⁸⁰⁾. Ciò è confermato dal fatto che in molte occasioni⁽⁸¹⁾ l'Agenzia delle Entrate ha individuato tra le finalità della normativa quella "di scoraggiare la permanenza in vita di società costituite **senza finalità elusive**, ma prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati, cioè di società che, per diverse ragioni, non svolgono attività. E' questa una finalità ulteriore da quelle in precedenza dichiarate ⁽⁸²⁾: la norma, cioè, intende colpire

129 in esame (medesima percentuale si applica anche alle riserve ed ai fondi in sospensione di imposta). Per i saldi attivi di rivalutazione l'aliquota è scesa dal 10% al 5%.

Il provvedimento "agevolativo" è stato riservato alle società non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o a quelle che, a tale data, si trovavano nel primo periodo di attività. La circolare 9/E del 2008 ha precisato che la non operatività deve risultare dal mancato raggiungimento dei ricavi minimi forfetariamente determinati sulla base dei coefficienti in vigore fino al 31 dicembre 2007, cioè prima delle modifiche apportate dalla finanziaria 2008.

E' stato inoltre necessario che tutti i soci fossero persone fisiche e che risultassero iscritti nel libro dei soci al 1 gennaio 2008 oppure che, entro 30 giorni da tale data, venissero iscritti su di esso in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 30 novembre 2007. Le società con tali requisiti hanno potuto beneficiare dell'agevolazione a patto che deliberassero lo scioglimento o la trasformazione in società semplice entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta e purchè richiedessero la cancellazione dal Registro delle imprese entro un anno dalla delibera di scioglimento o di trasformazione.

Per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare il termine, è stato, quindi, il 31 maggio 2008. L'AF ha chiarito nella circolare n. 12/E che potevano usufruire soltanto le società che avessero deliberato la messa in liquidazione successivamente all'entrata in vigore della finanziaria 2008. Le Entrate hanno scelto dunque l'interpretazione strettamente letterale della norma, quella più restrittiva.

Era infatti auspicabile una lettura della norma che permettesse loro di avvalersi della disposizione anche nell'ipotesi di scioglimento o trasformazione agevolato, avvenuto almeno successivamente al 31 maggio 2007, data ultima per aderire alle precedenti disposizioni agevolative. In questo modo sono state escluse dal beneficio sia della finanziaria 2007 che del 2008 le operazioni poste in essere nel *range* temporale 1 giugno-31 dicembre 2007. Si rammenta come la presentazione dell'istanza di disapplicazione non ha precluso l'accesso allo scioglimento o trasformazione, così come non ha influito, in tal senso, la presenza di una situazione soggettiva di esonero individuata con Provv. N. 2368/2008 (eccezione fatta per quella di cui alla lettera a, che è risultata incompatibile). E' stato possibile fruire dello scioglimento agevolato anche nel caso di cause di scioglimento operanti di diritto, purchè intervenute fra il 1 gennaio ed il 31 maggio 2008. Cfr.: G. GAVELLI – A. VERSARI, *Prov. Ag. Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008. Le novità in materia di società di comodo*, In *Il Fisco*, 17 marzo 2008, pagg. 1-1933; M. TRIVELLIN, *L'uscita dal regime delle società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in *Le società di comodo*, 2008, pagg. 15 e ss.

⁽⁸⁰⁾ In tal senso Circolare Assonime 25 luglio 2007, n. 43, par. 1.

⁽⁸¹⁾ In sede di risposta agli interpelli disapplicativi, come si vedrà in seguito, sono emerse una serie di interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria, non sempre coerenti con le assunte finalità della disciplina.

⁽⁸²⁾ Par. 7, pag. 33.

soggetti che non sono stati creati con finalità elusive, ma più semplicemente che non svolgono, per diverse ragioni, alcuna attività, ovvero che siano in qualche modo inattivi. Anche in questo caso l'attribuzione di una redditività minima presunta a soggetti inattivi o "dormienti" appare ancor più di difficile comprensione.

Sembrerebbe quasi che la mera intestazione di beni alle società sia una nuova fattispecie impositiva.

A prescindere dall'ultima indicazione ministeriale, il legislatore ha focalizzato il suo intervento sulla disgregazione di forme societarie non rispondenti funzionalmente ad effettive esigenze imprenditoriali, create con l'intento preciso di ridurre l'impatto fiscale utilizzando dove esistente il presunto favor fiscale presente nella normativa dettata per le società o in alternativa di spostare tale impatto dalla persona fisica alla persona giuridica per motivazioni elusive (o evasive!) ed in quanto tali non fisiologiche all'ordinamento tributario e alle sue esigenze di efficienza e perequazione dell'onere tributario.

Tuttavia, ciò che emerge, dall'analizzare "in fatto" l'intervento normativo, è "la rinuncia a combattere il fenomeno nella sua essenza" ⁽⁸³⁾. Da una parte, infatti, è nota la espressa riprovevolezza per l'utilizzo del fenomeno societario per finalità estranee a quelle sue proprie; dall'altro la concessione di tale utilizzo al prezzo di un sicuro gettito impositivo.

La tendenza all'evasione/elusione non costituisce giustificazione di un'imposta che si rivelerebbe ulteriore incentivo all'evasione stessa. Anche se la norma in esame (art. 30) 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. Altrimenti sotto l'etichetta di IRES verrebbe introdotta una forma di *capitatio* legata alla mera forma della società; le società in esame verrebbero, cioè, colpite dalla imposta per il solo fatto di esistere. L'utilizzo extra-fiscale dell'imposta è consentito, ma esso

⁽⁸³⁾ Si veda per un'attenta analisi sul punto M. BOIDI – F. GHISELLI, *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo: riflessioni e critiche*, in *Il Fisco*, n. 13, pagg. 1-1828.

non deve portare alla perdita di ogni legame con i criteri di tassazione analitica del reddito ⁽⁸⁴⁾.

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 indica la effettiva idoneità soggettiva del contribuente a far fronte al dovere tributario manifestata da indici concretamente rilevatori di ricchezza ⁽⁸⁵⁾. A Partire dagli anni '80 si è verificata una vera e propria evoluzione del concetto di capacità contributiva nella giurisprudenza costituzionale: la capacità contributiva viene intravista in qualsiasi fatto economico anche se non espressivo dell'idoneità soggettiva del contribuente obbligato; si è passati così da una concezione 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; e trova giustificazione anche l'IRAP che assume come presupposto il valore della produzione prescindendo dal reddito, colpendo, quindi, anche imprese in perdita⁽⁸⁶⁾.

Con riferimento alle società di comodo, il legislatore ha stabilito la loro redditività in funzione di determinati valori patrimoniali ⁽⁸⁷⁾.

Come anticipato, prima delle modifiche intervenute ad opera della Finanziaria 2007, la disciplina sulle società non operative poteva essere spiegata principalmente (anche se non esclusivamente) in chiave antievasiva: infatti, la

⁽⁸⁴⁾ In Italia può non essere facile vietare un tale risultato richiamandosi alla disposizione di cui all'art. 53 Cost. poiché in essa non si distingue tra imposizione patrimoniale e imposizione come strumento di politica economica. In contrario, si potrebbe affermare la necessità di interpretare restrittivamente l'art. 53, applicandolo perciò alla sola imposizione finalizzata a procurare entrate; tale impostazione sarebbe giustificata considerando che le norme con finalità “extrafiscali” appartengono al diritto tributario solo dal punto di vista tecnico-formale, ma non anche sotto il profilo sostanziale: sul punto, K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, Atti della seconda sessione del seminario di etica e democrazia fiscale, Institut International “J. Maritain”, in allegato a “*Il Fisco*”, n. 8 del 22 febbraio 1999.

⁽⁸⁵⁾ Sul punto la nota sentenza Corte Cost. 10 luglio 1968, n. 97.

⁽⁸⁶⁾ Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156.

⁽⁸⁷⁾ Si rinvia per la specifica disciplina al cap. I, titolo III, par. 9, pag. 107.

legge fissava una presunzione di reddito minimo per la presenza nel patrimonio societario di beni per loro natura fruttiferi, salva la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria, ossia la dimostrazione delle circostanze che, nel proprio caso specifico, avevano impedito il raggiungimento dei ricavi e del reddito minimi presunti dalla normativa. Vi era un'ulteriore giustificazione: quella di scoraggiare l'impropria adozione della forma societaria per porre in essere uno spossessamento formale dei beni dai loro effettivi proprietari, una "spersonalizzazione" del patrimonio. Tale utilizzo avrebbe comportato l'applicazione del regime fiscale dell'impresa, in forza del solo criterio formale rappresentato dalla natura giuridica del soggetto, senza una sottostante attività imprenditoriale secondo quanto sancito dall'art. 2247 del codice civile.

Partendo dal predetto inquadramento sistematico della normativa si è giunti oggi (cioè, dopo l'eliminazione della possibilità di fornire la prova contraria), ad una imposizione "patrimoniale" totalmente estranea alla ratio dell'imposta personale sul reddito: dal momento che la disciplina sulle società non operative è incardinata nell'IRES, esigenze di coerenza impongono, infatti, che la capacità economica cui fare riferimento è, appunto, quella sul reddito ⁽⁸⁸⁾.

Non appare erroneo dunque affermare che oggi tale tributo si presenta come un'imposta patrimoniale minima sostitutiva dell'IRES/IRPEF. Però, in linea di principio, vale a dire di coerenza e di equità del sistema, il tributo sostitutivo dovrebbe assoggettare ad imposizione lo stesso "presupposto di fatto" dell'imposta sostituita. Nel nostro caso, invece, si è verificata una sorta di sostituzione del presupposto dell'imposizione diretta. Per questa via, si è posto in essere un sistema di "integrazione" della tassazione reddituale con un prelievo sul patrimonio, qualora la prima sia inferiore ad un certo livello.

Quindi, benché l'imposta comminata sulle società di comodo si presenti formalmente come gravante sul reddito, le mancano i presupposti che in genere giustificano questo tipo di tributi. Una natura prevalentemente patrimoniale di

⁽⁸⁸⁾ R. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008, pag. 67.

questa forma di imposizione traspare invece sia dalla sua stessa vocazione, ossia quella di colpire masse patrimoniali “distratte” dal trattamento tributario loro proprio ad opera di comportamenti elusivi dei loro titolari, sia dalla commisurazione della sua base imponibile, il cui substrato sostanziale è comunque costituito dal patrimonio della società.

La disciplina sulle società di comodo, pertanto, esclusa la possibilità di vincere in sede di accertamento 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 in base a specifici parametri applicati ai beni “fruttiferi” societari (attività finanziarie, immobili) ⁽⁸⁹⁾ ⁽⁹⁰⁾.

La legge in esame, ha, quindi, perduto la sua ratio originaria (con le ultime modifiche normative) 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 seria possibilità di una censura di incostituzionalità, per violazione del principio di effettività della capacità contributiva finendo per tassare redditi inesistenti.

⁽⁸⁹⁾ l'intestazione ad una società di beni oggettivamente fruttiferi induce a presumere un loro impiego a scopi reddituali e quindi l'idoneità a generare ricavi proporzionali al loro valore patrimoniale iscritto in bilancio. La mancata dichiarazione di un certo ammontare di ricavi fa, dunque, sorgere il sospetto di occultamento, legittimando, pertanto, la presunzione di un reddito minimo, calcolato sostituendo gli ordinari criteri analitici di tassazione del reddito d'impresa con criteri presuntivi. Sul punto: R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 9/2006, pag. 1097.

⁽⁹⁰⁾ Parte della dottrina ha sottolineato che la disparità di trattamento rispetto a persone fisiche che detengono gli stessi beni a titolo privato, fuori dall'esercizio d'impresa, si spiega per il fatto che l'utilizzo dello strumento societario attribuirebbe ai beni un “imprinting” di lucratività. Sul punto, R. LUPI, *Il corto circuito dell'intestazione a società di beni oggettivamente fruttiferi*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 9/2007, pag. 1280, che sostiene inoltre: “non si vede perché dovrebbe pagare una società intestataria solamente di beni in esame, in quanto non operativa, mentre non dovrebbe pagare una società intestataria dello stesso patrimonio passivo, ma parallelamente anche

Ed il paradosso racchiuso nella disciplina sulle società di comodo è che esse sono considerate non operative (meri “contenitori patrimoniali”), ma vengono tassate come se lo fossero.

L’espedito di presumere la produzione di reddito da parte di società che si presumono “non operative” è così evidentemente “autocontraddittorio” che bisogna andare a scavare al di dietro, alla ricerca di una qualche sua giustificazione indiretta, vale a dire di una qualche forma di capacità contributiva si cui possa costituzionalmente andare ad incidere ⁽⁹¹⁾.

La titolarità di un patrimonio costituisce senza dubbio manifestazione di “forza economica”; ma, poiché l’imposta sul patrimonio in quanto tale si risolve in sostanza nella confisca dello stesso, l’unica via per giustificarne la legittimità è considerarla come incidente sulla “rendita” prodotta dal patrimonio. Tuttavia, un reddito è qualificabile effettivo non perché espressivo della forza economica della fonte così come rilevabile dalla realtà empirica, ma perché la sua determinazione si fonda su indici che, secondo l’*id quod plerumque accidit*, ne riflettono con elevata probabilità e ragionevolezza, esistenza ed ammontare, fino a quando, però, fatti di seguito accertati non ne dimostrino una diversa consistenza ⁽⁹²⁾.

Tassare come reddito fenomeni che non hanno natura reddituale, o determinare il reddito in contrasto con la sostanza economica del concetto, significa abbandonare la strada segnata dall’indice di idoneità alla contribuzione che giustifica l’applicazione dell’IRPEF o IRES, a prescindere dalla giustificazione extrafiscale di tali deviazioni.

In altri termini, nel sistema dell’imposta sul reddito, i meccanismi di prelievo si devono impostare su reali manifestazioni di forza economica: altro è la

operativa”.. Il discorso coinvolge anche le persone fisiche o le società semplici che potrebbero gestire i beni in “nero” e verso le quali non operano presunzioni di sorta.

⁽⁹¹⁾ Sul punto: L. BARBONE, *Società di comodo: tentativi di razionalizzazione di un regime scomodo*, in *Il Fisco*, 37/1996, 8906.

⁽⁹²⁾ A tal proposito è stato osservato in dottrina che i coefficienti posti dall’art. 30 sono “apodittici”, vale a dire non sono dotati di una seppur minima attendibilità dimostrativa: L. TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008.

concretezza dell'arricchimento; altro è l'arricchimento che risponde ad una mera aspettativa o ad un modello economico per così dire di "potenzialità" ⁽⁹³⁾.

In verità, è legittima la scelta legislativa di tassare di più un determinato reddito, ma è necessario che a monte tale reddito esista e non sia meramente fittizio⁽⁹⁴⁾⁽⁹⁵⁾.

In passato, le maggiori perplessità sulla disciplina sulle società non operative riguardavano lo "strano" meccanismo di calcolo del reddito, in quanto esso faceva esclusivamente riferimento alla grandezza espressa dal patrimonio netto (eventualmente aumentato dei finanziamenti dei soci e terzi "destinati a coprire le immobilizzazioni).

Le modifiche intervenute a partire dalla finanziaria per il 1997, invece, hanno delineato un meccanismo che innanzitutto si fonda, come è giusto che sia, sul capitale investito in fattori produttivi da cui si attende una redditività pari almeno ai loro costi di ammortamento, e poi tiene conto anche del diverso impiego di questo capitale, discriminando tra investimenti finanziari, immobiliari ed in altri beni ad utilità ripetuta. Sotto questo profilo, la disciplina attuale indubbiamente ha "contribuito" a riportare questo fenomeno impositivo sul binario delle imposte sul reddito ⁽⁹⁶⁾.

⁽⁹³⁾ A. GIOVANNINI, *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2001, pag. 344.

⁽⁹⁴⁾ Cfr., Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200.

⁽⁹⁵⁾ In effetti, per poter riconoscere carattere "fittizio" all'imponibile risultante da una certa norma impositiva, parrebbe necessario muovere da un concetto generale di reddito alla cui stregua vagliare le scelte del legislatore. Ma è ben noto quanto discussa sia l'elaborazione di questo concetto, tanto più dopo la scelta casistica operata nel TUIR, ove l'art. 1 definisce il presupposto rinviando ai contenuti delle singole categorie reddituali, come se il legislatore volesse esercitare la sua discrezionalità libero dal vincolo della doverosa coerenza con una nozione generale di reddito. Basti pensare alla determinazione dei redditi fondiari in base alle rendite catastali, che porta a tassare redditi figurativi, per cogliere quanto sia permeabile la barriera concettuale alla tassazione come reddito di un'entità la quale non rappresenta il reale e concreto arricchimento del contribuente. La giustificazione di tale metodo fornita dalla giurisprudenza costituzionale (sent. n. 16/1965), per cui, quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la capacità contributiva è espressa dalla "produttività" e non dal "prodotto reale", riduce notevolmente la rilevanza del reddito "effettivo" inteso come reale arricchimento. R. SHIAVOLIN, *Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti*, in *Corr. Trib.*, 24/2007, pagg. 1981 e ss.

⁽⁹⁶⁾ Tanto per fare un esempio in tal senso, non vengono necessariamente ad essere incise dall'imposizione porzioni di patrimonio netto impiegate sotto forma di liquidità differita (crediti) o immediata (danaro).

Meritano un'analisi più attenta, a questo punto, il trattamento dei proventi dagli immobili-patrimonio della società, e il ruolo del patrimonio quale indice dimensionale della società stessa.

Per quanto riguarda i proventi dagli immobili della società, bisogna, innanzitutto, distinguere se tali immobili costituiscono beni strumentali per lo svolgimento dell'attività caratteristica (ad esempio il capannone nel quale viene svolta un'attività industriale); ovvero se essi sono l'oggetto dell'attività caratteristica (immobili, ad esempio, costruiti dalla società, o acquistati, o acquistati e ricostruiti per essere poi rivenduti); ovvero se costituiscono investimenti di risorse disponibili (si parla di immobili-patrimonio).

I proventi prodotti da quest'ultima categoria di immobili sono costituiti, in linea di principio, dagli affitti percepiti e, in via eccezionale dalle plusvalenze della loro cessione.

Ciò che interessa è proprio il trattamento di questi proventi.

In particolare, per quanto concerne gli affitti, il principio contabile n. 12 configura come "altri ricavi e proventi" (voce A5 del conto economico, secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile) quelli derivanti dalla gestione, e non cessione, degli immobili posseduti per investimento (immobili-patrimonio), quelli la cui utilizzazione non è collegata alla gestione caratteristica.

Le plusvalenze sono componenti straordinari di reddito e quindi non vanno mai computati tra i ricavi ai fini del superamento dei limiti per l'esclusione dalla disciplina sulle società non operative.

Orbene, la questione assume peculiare rilievo con riferimento alle società che svolgono esclusivamente attività di mero godimento degli immobili; attività che sappiamo preclusa alle società dall'art. 2248 del codice civile (per lo meno come attività principale). Tale attività, quindi, non potrà mai costituire "formalmente" attività caratteristica di un'impresa ed i proventi che derivano dal godimento dell'immobile (affitti) saranno sempre compresi nei ricavi e proventi di cui alla voce A5 del conto economico.

Da quanto premesso si evince che se il nostro legislatore avesse voluto rendere “automaticamente” non operative le società di godimento di immobili avrebbe potuto escludere dal computo per il raggiungimento dei ricavi minimi previsti dall’art. 30 quelli derivanti da godimento di immobili attraverso una espressa indicazione che superasse i limiti espositivi del conto economico civilistico.

Passando all’analisi del ruolo del patrimonio netto quale parametro del livello dimensionale della società, rileva che i livelli che determinano l’inclusione tra le società non operative, e quindi, la dimensione dell’attività sociale, sono i “ricavi, incrementi delle rimanenze, altri proventi”, che, in verità, prescindono completamente dalla dimensione del patrimonio netto.

Ciò trova conferma nel fatto che i limiti sono uguali per tutte le società coinvolte nella disciplina delle società non operative, comprese, ad esempio, le SRL con capitale sociale minimo.

Il ruolo del patrimonio netto torna ad assumere rilievo nella determinazione del reddito minimo IRES/IRPEF quale percentuale di una serie di valori patrimoniali.

Quindi, il ruolo del patrimonio netto non è svalutato del tutto come indice dimensionale dell’attività sociale, tuttavia per assolvere tale funzione, esso viene integrato da altri valori, quali i ricavi e gli altri componenti positivi di reddito dell’attività caratteristica, gli investimenti in generale e quelli immobilizzati in particolare, i finanziamenti dei soci e dei terzi, ecc...

Inoltre, il patrimonio netto è accomunato alle fonti di finanziamento dei soci e dei terzi; quindi, il meccanismo introdotto dall’art. 30 “penalizza” tutti quei soggetti che conseguono ricavi di importo tali da non superare i livelli prescritti dalla norma, a fronte di ingenti capitali investiti in immobilizzazioni, in relazione ai quali è determinato il reddito ai fini IRES/IRPEF ⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁷⁾ Cfr.: L. BENATTI, *Alcune riflessioni sulle disposizioni in materia di società di comodo*, in *Il Fisco*, 19 febbraio 1996, pag. 1455.

Pertanto, una società è qualificata non operativa dall'art. 30 in relazione ai suoi ricavi che costituiscono indici segnaletici della dimensione dell'attività posta in essere e non della operatività della società.

In verità, le espressioni “società di comodo” e “società non operative” sono utilizzate impropriamente: l'art. 30 adopera la prima nella rubrica, ma nel testo, ricorre alla seconda.

Sorprende maggiormente però la definizione di “società di comodo”, che nel diritto societario, individua le “società di mero godimento” di uno o più immobili.

Nonostante la non conformità all'ordinamento giuridico, esse sono molto diffuse nella pratica per diverse ragioni: un soggetto creato ad hoc che svolge come unica attività il godimento di un bene reca, infatti, molti vantaggi individuabili sotto vari aspetti, quale quello civilistico della limitazione della responsabilità; quello fiscale di evitare la progressività dell'IRPEF, ridurre i rischi di accertamenti sintetici, usufruire della più favorevole tassazione dei trasferimenti di quote o azioni rispetto a quelle di immobili.

In breve la società di godimento mira a “sottrarre ai propri creditori e, fra questi, al Fisco tutti o parte dei propri beni” ⁽⁹⁸⁾.

Le società cui si riferisce l'art. 30 non possono essere, in realtà, quelle di comodo appena descritte, in quanto il criterio adottato per individuarle è puramente “quantitativo”. Se si fosse voluto adottare il diverso criterio “qualitativo” per “colpire” le società di godimento, la disciplina avrebbe dovuto distinguere, come già anticipato, i ricavi o proventi da immobili, escludendoli dal computo dei ricavi rilevanti ai fini del raggiungimento dei limiti.

La contraddizione logica è nel fatto che il Fisco per aumentare le proprie entrate colpisce fiscalmente le società di mero godimento non ammesse dalla legge, tassando, cioè, attività “vietate”, quasi ritenendo superato di fatto il disposto dell'art. 2248 del codice civile.

⁽⁹⁸⁾ F. GALGANO, *Società* (dir. priv.), in *Enc. Dir.*, XLII, 1990, pag. 881.

Si potrebbe, a questo punto, prescindere dalla nozione di diritto societario di società di comodo ed adottare quella diversa di tipo fiscale, intendendo per tale una società posta in essere non per esigenze connesse all'esercizio dell'impresa, ma soltanto per trarne vantaggi di altro tipo. Tutto ciò, però, prescinde dalla dimensione della società.

Il presupposto da cui parte la norma è contraddittorio: essa vuole individuare "qualitativamente" le società di comodo sulla base, però, di indici quantitativi (livello di ricavi).

In conclusione, le società cui si riferisce l'art. 30 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: mancando qualsiasi indicazione in tal senso nell'atto costitutivo o nello statuto, 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. Inoltre, dal momento che per tali piccole società è 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.

L'art. 30, pertanto, non colpisce le società di comodo neppure indirettamente, ma soltanto le società minori in quanto tali. La finalità della norma, quindi, sembrerebbe unicamente quella fiscale di obbligare un gran numero di contribuenti (società minori) a dichiarare un reddito minimo e quindi a pagare le imposte relative (oppure di sottoporsi a tassazione agevolata, ma in ogni caso piuttosto consistente, per quei soggetti che intendano rinunciare alla forma societaria per intestarsi direttamente i beni).

La finalità puramente fiscale troverebbe conferma, ad esempio, in una causa di esclusione automatica dalla disciplina: le società che devono costituirsi in forma di società di capitali per disposizione di legge; se anche il livello dimensionale dell'attività svolta avesse comportato correttamente assumere un'altra forma societaria, ciò non è potuto avvenire in forza di legge.

Tuttavia le implicazioni non sono soltanto fiscali, perché la normativa ha ripercussioni anche sulla scelta del tipo di società da adottare da parte degli operatori economici. Fra i principi informatori del sistema fiscale italiano, infatti, si iscrive quello implicito dell'efficienza economica per cui i tributi devono garantire una certa neutralità, interferendo il meno possibile sulle scelte economiche dei contribuenti.

La finalità, allora, non è quella, o soltanto quella, di introdurre nuove entrate quanto quella di colpire un presunto abuso della forma societaria. Ma anche questa finalità può essere letta in senso fiscale o di diritto societario.

Sotto il primo aspetto, essa significa che il Fisco mira ad incentivare il passaggio dall'imposizione proporzionale a quella progressiva: avranno interesse a sottrarsi al regime impositivo delle persone fisiche i contribuenti con redditi più elevati. L'art. 30 in esame, in quest'ottica, colpisce le società di piccole dimensioni, o meglio quelle che a fronte di ricavi modesti presentano patrimoni consistenti.

Non esistono logiche ragioni per impedire l'utilizzo della forma societaria per le attività di minori dimensioni. O meglio l'esigenze originarie per

l'introduzione nel nostro ordinamento delle norme di cui all'art. 30 sono oggi venute meno.

Venute meno, infatti, le possibilità di risparmio fiscale legate all'intestazione societaria di beni (si pensi, ad esempio a quanto sancito dall'art. 90 TUIR in rapporto all'art. 67 TUIR, o alle modifiche introdotte dal 1997 alla detrazione IVA ⁽⁹⁹⁾), per l'AF, la normativa sulle società non operative sembra prestarsi all'individuazione dell'inesistenza dell'effettivo esercizio dell'attività di impresa dietro la forma societaria e al relativo sanzionamento "improprio" (a ben vedere, però, se l'intento elusivo è soltanto quello dell'intestazione di beni a società, la disciplina sulle società non operative non dovrebbe mai essere disapplicata) ⁽¹⁰⁰⁾: si è introdotta, in definitiva, una sorta di "minimum tax" che colpisce indiscriminatamente tutte le società commerciali di piccole dimensioni: una sorta di "ticket" sulla personalità giuridica, o, se si preferisce, sulla limitazione di responsabilità, ovvero sulla creazione di patrimoni separati o autonomi (dai rispettivi proprietari) che l'adozione della forma societaria consente.

C'è da considerare, inoltre, che l'AF, qualificando l'elusione come abuso dello strumento societario, quindi, abuso del diritto civile, correlativamente ha piegato la disciplina sulle società non operative a finalità del tutto improprie, ossia a tutela dell'ordinamento civilistico ⁽¹⁰¹⁾.

A ben vedere, l'applicabilità del regime fiscale proprio delle società commerciali non comporta, in termini assoluti, pregiudizio agli interessi dell'Erario, laddove l'inserimento di determinati assets patrimoniali al regime

⁽⁹⁹⁾ Si aggiunga che il regime PEX non è stato applicato alle società immobiliari.

⁽¹⁰⁰⁾ Sul punto: R. LUPI, D. STEVANATO, *Le nuove norme sulle società di comodo, tra antielusione, pedagogia e scioglimento "agevolato"*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 11/2007, pag. 1433.

⁽¹⁰¹⁾ È bene ricordare che l'Agenzia delle Entrate afferma anzitutto che la disciplina fiscale sulle società non operative sia stata introdotta al fine di "disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società"... penalizzando quelle che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché esercitare un'effettiva attività commerciale".

d'impresa implica che le relative plusvalenze siano assoggettate all'imposta sul reddito ⁽¹⁰²⁾.

Inoltre, anche il requisito dell'inerenza all'impresa, con riferimento ai costi deducibili e alla detrazione IVA, è sufficiente per la tutela degli interessi erariali contro gli abusi dello schermo societario e dell'equivalenza "società-impresa" ⁽¹⁰³⁾.

E' possibile, infatti, sindacare sull'inerenza dei costi, anche dal punto di vista quantitativo, quando la spesa è chiaramente sproporzionata rispetto a quelle che sono le dimensioni o la tipologia di impresa, finendo per denotare il perseguimento diretto di esigenze private dei soci e dei propri familiari estranee all'impresa.

Infatti, per la loro stessa 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,

⁽¹⁰²⁾ Altro aspetto problematico è rappresentato dalle recenti disposizioni sul valore normale degli immobili nei trasferimenti (con il DL 4 luglio 2006, n. 223 e successive modifiche), in base alle quali in molte fattispecie gli immobili devono essere compravenduti ad un corrispettivo non inferiore al loro valore normale, pena la possibilità che scatti un accertamento tributario con un gravoso onere della prova a carico del contribuente. Il valore normale è di norma ben superiore alla rendita catastale rivalutata; ne deriva che la società immobiliare che acquista nuovi immobili e ha come costo fiscale un corrispettivo almeno pari al valore normale, avrà poi, finchè detiene l'immobile, una base imponibile ai fini del test di operatività ben più elevata rispetto al passato.

⁽¹⁰³⁾ Abbiamo già sottolineato nei precedenti paragrafi che il DLgs n. 313/97 ha eliminato per le vere e proprie società di godimento la possibilità di portare in detrazione l'IVA sugli acquisti di beni dati in godimento ai soci o a loro familiari, per corrispettivi inferiori a quelli di mercato.

con conseguente ineducibilità dei relativi costi e, per gli immobili, di produzione di redditi fondiari ⁽¹⁰⁴⁾.

Ed il legislatore, in verità, ricorre sempre più (!) ad “automatismi” e presunzioni legali (si pensi anche agli studi di settore), correlati, però, sempre più(!), all’onere per il contribuente di attivarsi “preventivamente” per ottenere dall’AF l’autorizzazione ad essere tassato nei modi ordinari ed evitare ogni sorta di “penalizzazione”.

Queste presunzioni sono previste allo scopo di consentire la ricostruzione dell’imponibile in modo da avvicinarlo con buona approssimazione al reddito effettivo; esse, quindi, vanno applicate con la massima attenzione ricordando la loro ragione d’essere.

Giova, a questo punto, aprire una parentesi sulla questione della legittimità delle presunzioni in ambito tributario.

Come noto, non esiste un concetto di presunzione proprio del diritto tributario.

Occorre, quindi, fare riferimento a quanto sancito dagli artt. 2727, 2728 e 2729 del codice civile.

In virtù dell’art. 2727 le presunzioni sono definite, in linea di principio, come le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto. In base all’art. 2728 le presunzioni legali, stabilite cioè dalla legge, dispensano da qualunque prova coloro a favore delle quali esse sono stabilite, mentre le presunzioni semplici, non stabilite, quindi, dalla legge, sono lasciate alla prudenza del giudice che deve ammettere soltanto presunzioni gravi precise e concordanti ai sensi dell’art. 2729 del codice civile.

Pertanto, l’onere di provare in giudizio i fatti su cui si basa una presunzione semplice grava sul soggetto (l’AF) che intende trarne vantaggio e che deve dimostrare che gli elementi presuntivi posti a fondamento della pretesa erariale sono gravi precisi e concordanti. Quando la presunzione semplice risulta

⁽¹⁰⁴⁾ D’altronde, proprio in una direzione simile si sono già mosse l’AF e parte della giurisprudenza, prevedendo l’indetraibilità dell’IVA sugli acquisti per quelle società che risultassero “senza impresa”. Si veda cap. III, pagg. 116 e ss.

formata e provata in sede contenziosa, acquista la stessa rilevanza della presunzione legale relativa, ossia si verifica un trasferimento dell'onere della prova contraria in capo al soggetto contro il quale la presunzione è indirizzata.

La presunzione legale, di converso, non necessita di un fatto su cui fondarsi essendo il suo presupposto già stabilito dalla legge.

Il legislatore tributario ha introdotto delle deroghe a quanto finora esposto: è, infatti, consentito all'AF di effettuare, ad esempio, e nei casi più gravi, la rettifica delle dichiarazioni, anche sulla base di presunzioni "semplicissime", sprovviste, cioè, dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Tali presunzioni devono essere stabilite espressamente.

Nell'ordinamento tributario, inoltre, la questione dell'ammissibilità delle presunzioni assolute o meglio, la tradizionale suddivisione con quelle relative non dovrebbe nemmeno porsi, dato il costante insegnamento della Corte Costituzionale sulla lesività del diritto di difesa ex art. 24 Cost. da parte delle prime, in quanto impeditive della possibilità da parte del contribuente di prova *in adverso* della propria capacità contributiva concreta ⁽¹⁰⁵⁾.

Appare irrazionale e sproporzionata, ad esempio, la presunzione in tema di rapporti con gli intermediari finanziari.

L'art. 32, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, sancisce che i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti con gli intermediari finanziari sono posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili.

E' questa una presunzione legale relativa: si presume, in buona sostanza, a fronte di un prelievo ingiustificato e che non trova riscontro nelle scritture

⁽¹⁰⁵⁾ Corte Cost., sent., 12 aprile 2005, n. 144, in *Corr. Trib.*, n. 19/2005, pag. 1515, con commento di C. PINO e in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 6/2005, pag. 511, con commento di R. DOMINICI, *La Corte costituzionale si pronuncia sull'illegittimità della sanzione tributaria contro il lavoro sommerso*; Id. 8 giugno 2005, n. 225, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 9/2005, pag. 803, con commento di A. COMELLI, *L'accertamento bancario tra principio di uguaglianza e principio di capacità contributiva*. Si veda inoltre sent. 11 marzo 1991, n. 103, in *Corr. Trib.*, n. 14/1991, pag. 1029.

contabili, l'esistenza di ricavi per le imprese o di compensi per i professionisti non dichiarati.

La *ratio* su cui tale presunzione si fonda è che se vi sono prelevamenti non “giustificati” il contribuente ha acquistato beni e servizi in nero e, quindi, ha conseguito dei ricavi o compensi altrettanto in nero.

La presunzione in esame non presenta alcun carattere di ragionevolezza in quanto l'entità di un ricavo presunto viene determinato in misura corrispondente ad un costo, che è l'esatto contrario di un ricavo e che è tra l'altro anche esso presunto.

Tornando alla nostra *sedes materiae*, non da meno risulta connotata da seri profili di irrazionalità la disciplina sulle società non operative: è irrazionale, appunto, connettere alle società non operative una presunzione di reddito che scaturisce da una duplice presunzione, ossia, una società non operativa che produce reddito d'impresa ¹⁰⁶.

Risulta, infatti, alquanto precaria la prova contraria che il contribuente può fornire di fronte ai ricavi presunti su determinati beni ed immobilizzazioni.

Nel caso in cui un immobile risulta locato ad un corrispettivo inferiore a quanto previsto *ex lege* l'unica prova contraria che il contribuente potrebbe fornire è quella dell'effettivo incasso. Si verifica così un'inversione dell'onere della prova “diabolica” a carico del contribuente che dovrà appunto dimostrare che ha dichiarato quanto effettivamente guadagnato.

Quindi, anche volendo riconoscere che si tratta in realtà di una presunzione legale relativa *sui generis* andrebbe abrogata la previsione della presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo e meglio sarebbe se la stessa fosse degradata a presunzione semplice.

O meglio, le presunzioni devono consentire al contribuente piena prova contraria per dimostrare la mancata produzione effettiva di quanto stabilito dalla normativa, e non soltanto, quindi, di dimostrare quegli accadimenti esterni di

⁽¹⁰⁶⁾ Sul punto: S. CALLIPO, *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 5/1995, pagg. 1170 e ss.

carattere oggettivo che siano stati idonei ad impedire, nell'esercizio, "patologicamente" la produzione stessa ⁽¹⁰⁷⁾.

Di fronte a presunzioni contro le quali la prova contraria non sia ammessa, agli indici di capacità contributiva fissati dalla disciplina della fattispecie principale si sostituiscono i fatti posti a base della presunzione assoluta, alla stregua di una fattispecie imponibile alternativa ⁽¹⁰⁸⁾.

Come più volte evidenziato, tale presunzione e tale prova si pongono in aperto contrasto con i principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 53 della Costituzione rispettivamente in tema di diritto alla difesa ed effettività della capacità contributiva.

Situazioni come questa si inseriscono nel quadro di un procedimento tributario pacificamente lontano dal principio di libertà di prova e, semmai, più vicino al sistema della prova legale, cioè di un valore probatorio predeterminato o escluso già a livello legislativo.

La carenza difensiva del contribuente legittima gli uffici e, addirittura il giudice tributario, a far prevalere la forma sulla sostanza.

La creazione delle società non operative si inserisce nel noto filone della soggezione del cittadino alla "sovranità dell'AF, dei vuoti di garanzia, della violazione del quadro costituzionale, anche con riferimento ai principi di parità di trattamento e libera iniziativa economica.

Gli uffici finanziari ben potrebbero residualmente utilizzare *ad adiuvandum* l'art. 30, dopo aver esperito ad esempio l'art. 37 o l'art. 39 del DPR n. 600/73, previa dimostrazione dell'utilizzo dello strumento giuridico societario al fine esclusivo di ottenere un'artificiosa riduzione d'imposta: il ricorso a presunzioni così congegnate ai fini della determinazione del reddito d'impresa dovrebbe rappresentare una *extrema ratio* ⁽¹⁰⁹⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Sul punto: E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 95 e ss.

⁽¹⁰⁸⁾ Corte Cost., 26 marzo 1991, n. 131.

⁽¹⁰⁹⁾ L'arma utilizzata per combattere l'elusione e l'abuso del diritto dovrebbe infine armonizzarsi ed affinarsi sulla scia delle normative degli altri paesi europei, mutuando la nozione di "effettività commerciale"

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 ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹¹⁰⁾ Sul punto si rinvia al cap. V sulle conclusioni del presente lavoro, pag. 243.

TITOLO II

ANALISI DELLA DISCIPLINA NORMATIVA SULLE SOCIETÀ DI COMODO

SOMMARIO: 1. Evoluzione nel tempo dell'art. 30. – 2. Ambito soggettivo di applicazione della disciplina. 3. Cause di esclusione automatica dalla disciplina. – 3.1. Segue: soggetti ai quali per la particolare attività svolta è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali. – 3.2. Segue: soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta. – 3.3. Segue: società in amministrazione controllata e straordinaria. – 3.4. Segue: società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente. – 3.5. Segue: società esercenti pubblici servizi di trasporto. – 3.6. Segue: società con numero di soci non inferiore a 50. – 4. Le novità introdotte dalla Finanziaria 2008. - 5. Cause di esclusione automatica "ulteriori". -

1 - EVOLUZIONE NEL TEMPO DELL'ART. 30.

Molte sono state negli anni le modifiche e le integrazioni che hanno profondamente mutato la struttura dell'art. 30. La norma immediatamente modificata dall'art. 27 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, considerava non operative le società per azioni, in accomandita per azioni, e a responsabilità limitata, gli enti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che:

- Avevano meno di cinque dipendenti;
- Avevano prodotto ricavi effettivi (incrementi di rimanenze ed altri proventi esclusi quelli straordinari) inferiori a 800 milioni di vecchie lire.

Nei confronti dei soggetti non operativi si presumeva, fino a prova contraria, un reddito minimo pari al 2 per cento del patrimonio netto, aumentato dei finanziamenti da parte dei soci e di terzi destinati alle immobilizzazioni

aziendali, e comunque non inferiore a 8 milioni di lire ⁽¹¹¹⁾. La prova contraria suddetta era ammessa con riferimento ad oggettive situazioni di carattere straordinario che avessero reso impossibile il conseguimento dei ricavi prescritti dalla legge. L'accertamento del reddito, infine, richiedeva un preventivo contraddittorio, stabilito a pena di nullità dell'intera procedura.

Erano, inoltre, espressamente elusi dall'ambito di applicazione della disciplina sulle società non operative i soggetti che si trovavano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività (ad esempio liquidazione ordinaria).

Con la L. 23 dicembre 1996, n. 662 si è avuta la prima sostanziale modifica della disciplina in esame, determinando tale legge l'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 30 anche alle società commerciali di persone e introducendo un meccanismo di computo di ricavi figurativi e di reddito minimo in base ad appositi coefficienti di ricavo e di redditività da applicare al valore di determinati elementi patrimoniali (generalmente immobilizzazioni) dal momento che “con un utilizzo appropriato dei beni sociali i ricavi devono coprire almeno l'ammortamento del costo dei beni e delle spese generali” ⁽¹¹²⁾.

Quindi, già nel 1996 la disciplina sulle società non operative, così come nell'attuale formulazione, aveva un ambito di applicazione indipendente dalle dimensioni del soggetto interessato.

Con i recenti interventi modificativi dell'art. 35, comma 15 del DL 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 e successivamente della finanziaria per il 2007 (art. 1, comma 109, L. 27 dicembre 2006, n. 296) ⁽¹¹³⁾ sono state modificate le percentuali di ricavo figurativo e di reddito minimo presunto, è stata soppressa la causa di esclusione automatica prevista per coloro che si trovano in un periodo di non normale svolgimento

⁽¹¹¹⁾ La norma applicandosi alle sole società di capitali aveva tra l'altro l'obiettivo di incentivare la loro trasformazione in società di persone, essendo organismi di ridotte dimensioni.

⁽¹¹²⁾ Così circ. 26 febbraio 1997, n. 48/E.

⁽¹¹³⁾ Le novità introdotte dalla finanziaria 2008 (art. 1, comma 128, L. 24 dicembre 2007, n. 244) verranno di volta in volta analizzate nel testo.

dell'attività; è stata introdotta la limitazione all'utilizzo del credito annuale IVA, è stato soppresso l'obbligo di contraddittorio preventivo; la prova contraria può essere fornita in base a situazioni oggettive ancorché non aventi carattere straordinario (che hanno reso impossibile il conseguimento dei livelli di ricavo effettivi pari a quelli figurativi presunti, che hanno reso impossibile il conseguimento del reddito minimo presunto, non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA nelle misura prevista dalla norma), la disapplicazione della disciplina può essere chiesta dal contribuente con apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 600/73.

Dall'1 gennaio 2007 il reddito minimo rileva anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Il contribuente ha oggi, quindi, l'onere preventivo di presentazione di un'istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria in cui descrivere le oggettive situazioni che possono giustificare la disapplicazione della disciplina. Tale istanza, come vedremo in seguito, è considerata condizione necessaria per l'impugnazione dell'avviso di accertamento eventualmente posto in essere. L'importanza dell'istanza nella posizione ministeriale, in verità, si può giustificare per l'intento di "monitorare" un numero non indifferente di soggetti con lo scopo di avere a propria disposizione un bagaglio di dati ed elementi informativi e "precauzionarsi" dinanzi all'emersione di situazioni particolari o anomale, sconosciute al fisco, nell'ottica di contrastare finalità elusive/evasive poste in essere dagli operatori economici.

2 - AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA.

Il comma 1 dell'art. 30 individua i soggetti destinatari della disciplina. Originariamente individuati nelle società per azioni ed in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione

nel territorio dello Stato, dopo le modifiche operate dall'art. 3, comma 37, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, essi risultano ora costituiti anche dalle società commerciali di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice). La disciplina delle società non operative, si osserva, non pone altre condizioni per la sua applicazione; infatti essa opera a prescindere dal tipo di attività esercitata o dall'oggetto sociale, dal regime di contabilità adottato, dalla compagine sociale, dai criteri di determinazione del reddito d'impresa.

Non sono espressamente richiamati dalla norma e pertanto risultano esclusi i soggetti costituiti da società cooperative e mutua assicurazione, enti commerciali residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società, enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato, società consortili, società semplici (residenti nel territorio dello Stato). Per quanto riguarda quest'ultima tipologia societaria, è facile intuire che l'esclusione trova la sua ratio nel fatto che non potendo produrre redditi d'impresa non vi sono ragioni per "disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società"; vi è infatti una equiparazione sostanziale tra tassazione delle società semplici e tassazione delle persone fisiche, subendo la tassazione dei redditi prodotti in base alla diversa categoria di appartenenza.

Come sopra accennato rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina soggetti non residenti nel territorio dello Stato, diversi dalle società, che abbiano una stabile organizzazione in Italia. Ricordando la presunzione di "esterovestizione" di cui all'art. 73, comma 5-bis, del TUIR, anche i soggetti formalmente non residenti, ossia formalmente domiciliati all'estero e privi di una stabile organizzazione nel nostro territorio, rientrano nell'ambito di applicazione della normativa sulle società non operative.

3 - CAUSE DI ESCLUSIONE AUTOMATICA DALLA DISCIPLINA.

Le cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative previste dall'art. 30, comma 1, operano automaticamente, ossia per il solo fatto che il soggetto interessato verte nelle condizioni espressamente previste dalla legge. In verità, sul punto la legge 727/94 è stata modificata varie volte: sia dall'art. 35, comma 15 del DL n. 223/2006, sia dall'art. 1, comma 109 della L. n. 296/2006 (finanziaria 2007), sia, infine, dall'art. 1, comma 128, della L. 244/2007 (finanziaria 2008).

Si tratta di situazioni particolari in cui non si ritiene che l'esercizio dell'attività in forma societaria sia stato prescelto dai soci unicamente per fruire dei vantaggi fiscali concessi dall'ordinamento agli enti collettivi rispetto agli individui.

In particolare si sottolinea che nel regime previgente le modifiche del 2006 il "periodo di non normale svolgimento dell'attività" ⁽¹¹⁴⁾ determinava l'automatica esclusione dalla disciplina; nell'attuale regime, invece, può

⁽¹¹⁴⁾ Secondo le indicazioni ministeriali contenute nella circolare 26 febbraio 1997, n. 48, sussisteva un periodo di non normale svolgimento dell'attività nei seguenti casi:

- nel periodo da cui decorre la procedura di liquidazione ordinaria nonché di liquidazione coatta amministrativa o di fallimento, in quanto l'attività è finalizzata alla definizione dei rapporti e alla liquidazione del patrimonio;
- nel periodo d'imposta in cui l'attività non è stata avviata in quanto:
 1. la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta (di per sé escluso) per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 2. non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste;
 3. viene svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva, a condizione che la stessa attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi il realizzo di ricavi.

Di converso doveva considerarsi "periodo di normale svolgimento della società" il periodo d'imposta:

- che precede l'inizio della liquidazione;
- di durata inferiore a 12 mesi a causa di modifiche che interrompono la durata dell'esercizio senza incidere sul tipo di attività svolta, come avviene, per esempio, nei casi di trasformazione, fusione e scissione;
- nel quale la società ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda.

configurarsi come una “situazione oggettiva” da sottoporre all’esame dell’Amministrazione finanziaria in sede di interpello.

Non è possibile estendere il beneficio dell’esclusione dalla disciplina delle società non operative, a soggetti non espressamente richiamati dal legislatore ⁽¹¹⁵⁾: si tratta, infatti, di ipotesi tassative, esse, cioè, costituiscono un numero chiuso e sono pertanto insuscettibili di applicazione in via analogica. Il soggetto che non rientrasse in alcuna di tali esimenti, pertanto, sarà potenzialmente soggetto alle regole previste per le società non operative e potrà sottrarsene soltanto col proporre interpello disapplicativo alla competente Direzione Regionale delle Entrate ed ottenendone esito positivo, oppure dando prova del superamento, come media dei ricavi effettivamente conseguiti nell’ultimo triennio, dei ricavi convenzionali presunti per legge. Dal punto di vista pratico vi è una differenza fra i due rimedi citati: mentre, infatti, nel caso di interpello disapplicativo, con esito favorevole, il soggetto è esentato dall’obbligo di compilazione del prospetto delle società operative previsto nella dichiarazione dei redditi, qualora si sia invece in presenza di cause “quantitative” di non applicazione della normativa in esame, il soggetto passivo è comunque tenuto, dallo scorso anno, alla compilazione degli appositi righi del modello UNICO, con la conseguenza di dover dare conto fin da subito all’Agenzia delle Entrate dei dati essenziali del conteggio eseguito.

3.1 – *SEGUE: SOGGETTI AI QUALI PER LA PARTICOLARE ATTIVITÀ SVOLTA È FATTO OBBLIGO DI COSTITUIRSI SOTTO FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI.*

Dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 25/2007 si legge che “in considerazione della relativa specificità nonché della generalità degli interessi dalle stesse riguardati” rientrano nella causa di esclusione automatica in esame

⁽¹¹⁵⁾ Sul punto C. PESSINA, C. BOLLO, *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, 15, 2007, pagg. 1-2143, laddove gli autori affermano che le cause di esclusione previste dalla legge sono “alcuni casi ben definiti”; quindi l’unica possibilità di contrastare le presunzioni di legge circa la

tutte le società per le quali la legge prescrive l'obbligo di assumere quale veste societaria quella di società di capitali ⁽¹¹⁶⁾.

Tale esimente doveva ritenersi inizialmente dovuta al fatto che tali società “per il particolare tipo di attività da esse svolta, non possono trasformarsi in società personali al fine di evitare l'applicazione di detta disciplina” ⁽¹¹⁷⁾. Per effetto delle successive modifiche all'art. 30, che hanno portato a ricomprendere nel perimetro di applicazione della citata norma anche le società di persone, l'originaria motivazione ora non è più proponibile; quindi, il mantenimento dell'esimente in questione oggi risponderebbe più propriamente ad una precisa scelta legislativa, in funzione della quale è ritenuta costituire sufficiente garanzia di operatività la circostanza che, in relazione allo svolgimento di specifiche attività, di pubblico interesse, sia prevista l'assunzione della veste di società di capitali.

Il riferimento operato dall'AF alle “norme di legge” porta ad includere, peraltro, oltre alle leggi statali, anche le leggi regionali (e le leggi provinciali emanate dalle province autonome di Trento e Bolzano). Si dovrebbe ritenere che in tale ottica dovrebbero essere considerati fonti dell'obbligo di costituirsi in

non operatività della società, al di fuori di tali casi, è ormai affidata esclusivamente alla presentazione di un'istanza di disapplicazione delle medesime.

⁽¹¹⁶⁾ In particolare l'esclusione interessa:

- Le società finanziarie di cui all'art. 106 DLgs 358/1993 tenute ad iscriversi nell'elenco generale presso l'Ufficio Italiano Cambi. Non rientrano nella specifica causa di esclusione i soggetti iscritti nella sezione speciale dell'elenco generale UIC ai sensi dell'art. 113 del Testo Unico Bancario: si tratta di quei soggetti che esercitano in via prevalente non nei confronti del pubblico le attività di assunzione di partecipazioni, la concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma, le prestazioni di servizi di pagamento e di intermediazione in cambi. Per tali soggetti e a differenza di quelli di cui all'art. 106 TUB, non è previsto l'obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, potendo costituirsi sotto forma di società di persone; inoltre l'oggetto sociale non necessariamente deve riguardare lo svolgimento in via esclusiva di attività finanziaria.

- I CAF;
- Le società costituite da enti locali territoriali ai sensi degli artt. 113, comma 4, lettera a) e 116 del DLgs 267/2000 (TUEL);
- Le società trasformate per legge in società per azioni appartenenti al comparto delle partecipazioni pubbliche;
- Le società sportive che dovendo stipulare contratti con atleti professionisti, sono costituite sotto forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata ai sensi dell'art. 10 della L. 23 marzo 1981, n. 91.

società di capitali anche i regolamenti governativi di cui all'art. 17 della L. 400/88 aventi natura di legge in senso "materiale".

Ad avviso dell'AF, quindi, la causa di esclusione non opera quando tale obbligatorietà non è prescritta da una norma di legge; qualora, ad esempio, l'obbligo di costituirsi nella forma giuridica di società di capitali discende, non direttamente da una norma di legge, ma da un bando di gara, la società interessata non è esclusa dall'applicazione del regime fiscale delle società non operative ⁽¹¹⁸⁾.

In verità si sottolinea che non è previsto direttamente dalla legge (n. 724/94) che l'obbligo deve derivare da atti di normazione aventi carattere primario: nella legge citata si afferma, infatti, semplicemente che tale causa di esclusione comprende "i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali" ⁽¹¹⁹⁾.

Tuttavia, è possibile che sia la legge stessa a prevedere che nel bando di gara sia posto un obbligo inerente la costituzione delle società partecipanti, nella forma di società di capitali (senza differenti possibilità discrezionali per la PA). In questo caso tale obbligo è certamente previsto dal bando, ma in modo derivato, poiché trova la propria giustificazione nella fonte normativa primaria; quindi, la società partecipante alla gara, osservando gli obblighi del bando, di diretta derivazione legislativa, rientrerebbe tra quelle società a cui non è possibile applicare la disciplina sulle società non operative, perché tale obbligo è comunque sancito in una norma di legge. L'applicazione pratica di una tale affermazione potrebbe non trovare numerosi riscontri poiché nell'emissione del provvedimento-bando, è sempre accordata alle Pubbliche Amministrazioni una ampia discrezionalità ed anche gli elementi che hanno il requisito della "ripetibilità" non sono incorporati dal legislatore nell'atto di normazione primaria.

⁽¹¹⁷⁾ Cfr. circolare. 15 maggio 1995, n. 140/E.

⁽¹¹⁸⁾ Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E.

⁽¹¹⁹⁾ Sul punto: L. THEODOSSIOU, *Le cause di esclusione dalle società di comodo, tra elusione ed evasione*, in *Riv. SSEF.*, 5/2008, 1 e ss; A. CRISAFULLI, *Disapplicabile il bando di gara in contrasto con norme sovraordinate*, in *Urbanistica e Appalti*, 1997, 1140.

E', infatti, controversa la natura provvedi mentale o normativa del bando di gara, nonostante esso rientri nella categoria degli atti amministrativi generali.

Gli atti amministrativi generali, tra cui rientrano, per esempio, oltre ai bandi di gara, i provvedimenti di determinazione dei prezzi, i piani urbanistici ed economici, i programmi e gli atti di indirizzo, si caratterizzano per l'elemento "quantitativo", e cioè, per essere rivolti ad un insieme di destinatari non determinabili a priori (ma ex post in virtù della partecipazione alla gara) e per l'elemento "qualitativo" di contenere disposizioni volte a preordinare le future linee dell'attività amministrativa della PA ⁽¹²⁰⁾.

La giurisprudenza maggioritaria ha aderito alla tesi della natura provvedimentale dei bandi di gara. E' stato, infatti, sostenuto che il bando di gara è "riconducibile a manifestazione di volontà provvedimentale e non ad atto regolamentare o, comunque, normativo ⁽¹²¹⁾.

E' bene rilevare che la finalità perseguita nella distinzione tra bando come atto provvedimentale e bando come atto normativo, è la disapplicazione dello stesso, e quindi rileva la tipologia di tutela del ricorrente ⁽¹²²⁾.

Anche la letteratura giuridica maggioritaria sembra propendere per la natura provvedimentale del bando di gara, infatti, è stato affermato che esso non avrebbe, a differenza dei regolamenti, le caratteristiche della c.d. novità normativa e della generalità, in quanto la generalità caratterizzante la norma è quella di ordine temporale, ossia la ripetitività virtuale ⁽¹²³⁾.

⁽¹²⁰⁾ D. CASCIONE, *Disapplicazione, normativa e provvedi mentale, ad opera del giudice amministrativo e pubblica amministrazione*, in *For. Amm.*, 2002, II, pag. 682.

⁽¹²¹⁾ Si veda sul punto anche Cons. St., sez. IV, 27 agosto 1998, n. 568, in *Urbanistica e Appalti*, 1999, pag. 530, con nota di A. CRISAFULLI, *Condizioni per la disapplicazione dell'atto della p.a.*

⁽¹²²⁾ La disapplicazione provvedi mentale va riferita ai singoli provvedimenti non normativi incidenti sui diritti soggettivi ed è possibile all'interno della sola giurisdizione esclusiva, con gli stessi poteri del giudice ordinario. La disapplicazione normativa, invece, prescinde dalle posizioni soggettive in gioco, diritto soggettivo o interesse legittimo, e riguarda più in radice la rilevabilità d'ufficio dell'obiettiva esistenza di un atto normativo in contrasto con una superiore disposizione di legge.

⁽¹²³⁾ A. CRISAFULLI, *Disapplicabile il bando di gara in contrasto con norme sovraordinate*, in *Urbanistica e Appalti*, 1997, pagg. 1146-1147.

Si ritiene che la rilevanza meramente interna del bando di gara osti alla sua qualificazione quale fonte dell'ordinamento giuridico, oltre alla mancanza del requisito dell'innovatività dell'ordinamento giuridico, in quanto esaurisce i suoi effetti relativamente alla singola procedura concorsuale e dell'astrattezza, dal momento che non ha attitudine alla ripetizione indefinita: "l'astrattezza tipica dei precetti normativi non consiste...nella loro semplice formulazione impersonale ed oggettiva ma nella effettiva e non solo potenziale ripetibilità nel tempo, che è esclusa quando la disposizione sia contenuta in un atto destinato ad una singola applicazione (¹²⁴).

Si potrebbe sostenere, quindi, che la disciplina sulle società di comodo non andrebbe applicata ad una società che ha osservato l'obbligo a costituirsi nella forma di società di capitali derivante da un bando di gara, solamente ove si dimostri che una tale causa contenuta nel bando, per la ripetitività della stessa, abbia natura normativa.

Analizzando più a fondo la presa di posizione dell'AF, è possibile rilevare che l'elencazione delle cause di esclusione è tassativa, e nell'interpretarne le singole cause, non si argomentano né si motivano la differenziazione che opera tra la fonte legislativa e quella amministrativo-provvedimentale. L'asse interpretativo dell'AF è stato basato, dunque, sulla tipologia della fonte e non sul soggetto emanante. Tuttavia, una interpretazione che si fondi sul soggetto emanante, ponendo in rilievo il fine antielusivo della normativa sulle società non operative, pare essere più fedele alle intenzioni del legislatore. E' proprio il fine antielusivo che potrebbe permettere una interpretazione differente da quella operata dall'Agenzia delle Entrate, perché un obbligo proveniente dalla legge o dalla PA (indifferentemente dalla natura provvedimento o normativa dei bandi di gara) è comunque sancito da terzi e quindi, garantirebbe il fine antielusivo che si intende realizzare. Quindi, ciò che rileva non è tanto la natura dell'atto, quanto la provenienza dello stesso. Infatti, una tale argomentazione non potrebbe essere

(¹²⁴) In questo senso si è espresso G.U. RESCIGNO, *Regolamenti regionali, atti normativi, atti non normativi, alla luce delle sentt. nn. 331 e 348 del 1990 della Corte Costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1993, pag. 1432.

sostenuta ove il provvedimento che prevede l'obbligo di costituirsi nella forma di società di capitali fosse emanato da un ente privato: in questo caso la terzietà del soggetto emanante potrebbe non essere coerente con il sistema antielusivo della normativa sulle società non operative.

Altro problema si pone con riferimento alla piena applicazione del principio di libertà di stabilimento in ambito tributario che ha permesso alle società di un altro Paese dell'Unione Europea di operare in Italia anche tramite stabili organizzazioni. In assenza di prese di posizione da parte dell'AF potrebbe nascere il dubbio se tali stabili organizzazioni non essendo formalmente qualificabili "società" possano beneficiare delle cause di esclusione soggettive previste, mentre esse sono sicuramente comprese nel novero applicativo dell'art. 30 dato che detta norma contempla nel proprio ambito di applicazione "le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato". Ciò condurrebbe ad una evidente disparità di trattamento tra imprese nazionali ed imprese comunitarie con violazione dei principi fondamentali del Trattato istitutivo CEE (ora Unione Europea). Sulla base dei principi di equivalenza fra le società di diritto nazionale e le "succursali" di imprese estere, più volte sancita dalla Corte di Giustizia UE ⁽¹²⁵⁾, può concludersi che la stabile organizzazione italiana di un soggetto comunitario è esclusa dall'applicazione della disciplina delle società di comodo negli stessi casi in cui lo sarebbe una società di diritto italiano.

⁽¹²⁵⁾ Sent. Corte di Giustizia UE 29 aprile 1999, causa C- 311/97; e del 23 febbraio 2006, causa C- 253/03;

3.2 – *SEGUE: SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D’IMPOSTA.*

L’esclusione opera soltanto per il periodo d’imposta in cui i soggetti interessati hanno iniziato l’attività, periodo che si identifica con quello nel quale si è aperta la posizione ai fini IVA.

In base all’interpretazione ministeriale non si deve considerare primo periodo d’imposta quello in cui non si è in presenza di una nuova attività d’impresa, ma di una prosecuzione di attività svolta in precedenza da un altro soggetto: si pensi ad una società costituitasi in seguito di scissione, fusione, conferimento d’azienda, o risultante da trasformazione ⁽¹²⁶⁾.

Ciò vuol dire che il periodo nel quale si è verificato l’effettivo inizio dell’attività non assume rilievo come causa di esclusione automatica dalla disciplina. Di converso, potrebbe configurarsi quale oggettiva situazione da esplicitare in un interpello disapplicativo il mancato avvio dell’attività nell’esercizio sociale diverso dal primo.

3.3 – *SEGUE: SOCIETÀ IN AMMINISTRAZIONE CONTROLLATA E STRAORDINARIA.*

Sono escluse automaticamente dalla disciplina delle società non operative le società in amministrazione controllata e straordinaria.

Le società in stato di fallimento, in liquidazione coatta amministrativa e quelle interessate da procedure di liquidazione giudiziaria in passato erano collocate tra le società che si trovavano in un periodo di non normale svolgimento dell’attività. Venuto meno quest’ultimo come causa automatica di esclusione dalla disciplina sulle società non operative con le modifiche intervenute nell’arco del 2006, tali soggetti sono stati assimilati a quelli in amministrazione controllata e

⁽¹²⁶⁾ In tali operazioni societarie, si ritiene che, nei casi in cui si determina un’interruzione del periodo d’imposta, entrambi i soggetti dante causa ed avente causa sono tenuti all’applicazione della disciplina, non essendo prevista alcuna causa di esclusione dalla disciplina per il soggetto dante causa che termina l’attività per effetto dell’operazione straordinaria.

straordinaria. Il legislatore non fa riferimento alle società “fallite”, ma a quelle “in stato di fallimento”: ciò potrebbe indurre a ritenere che non è necessario che la società sia stata dichiarata fallita, ma che si trovi nella situazione di difficoltà non transitoria delle società di onorare i propri debiti alle scadenze pattuite; conferma si ritrova nella circolare del febbraio 2008 sopracitata dove si afferma che “la disapplicazione opera con riferimento ai periodi d’imposta precedenti all’inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all’inizio delle procedure medesime”. In base a quest’ultimo assunto, quindi, la normativa sulle società di comodo non trova applicazione senza necessità di presentazione dell’istanza di interpello, se il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade in data successiva a quella di dichiarazione di fallimento, di inizio della procedura di liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa, ovvero di ammissione al concordato preventivo o all’amministrazione straordinaria.

Anche per i soggetti interessati dalla procedura di concordato preventivo non operava l’esclusione automatica: l’imprenditore ammesso alla procedura di concordato preventivo, infatti, secondo l’interpretazione ministeriale, conservava il potere di amministrare i propri beni, salvo i limiti previsti dalla legge per gli atti eccedenti l’ordinaria amministrazione, e continuava, pertanto, l’esercizio della propria impresa. Quindi, i periodi d’imposta interessati dalla procedura del concordato preventivo venivano considerati dei periodi di normale svolgimento dell’attività.

Attualmente con la Finanziaria per il 2008 (art. 1, comma 128, lettera c), L. 24 dicembre 2007, n. 244) è prevista espressamente l’esclusione dalla disciplina anche delle società ammesse a procedure di concordato preventivo⁽¹²⁷⁾: “le motivazioni a base della scelta risiedono, secondo la relazione accompagnatoria alla finanziaria per il 2008, nella circostanza che dette

⁽¹²⁷⁾ Nel caso in cui il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scada in data anteriore si potrebbe distinguere, ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative, tra società “fallite” e quelle in “stato di fallimento”, prudentemente presentando una istanza di interpello.

fattispecie, sotto il controllo di un organo terzo (autorità giudiziaria), non possono prestarsi a manovre elusive”.

3.4 – *SEGUE: SOCIETÀ ED ENTI CHE CONTROLLANO SOCIETÀ ED ENTI I CUI TITOLI SONO NEGOZIATI IN MERCATI REGOLAMENTATI ITALIANI ED ESTERI, NONCHÉ LE STESSA SOCIETÀ ED ENTI QUOTATI E LE SOCIETÀ DA ESSI CONTROLLATE, ANCHE INDIRETTAMENTE.*

Esclusi sono pertanto i seguenti soggetti:

- Società ed enti quotati in mercati regolamentati (anche esteri) ⁽¹²⁸⁾ ⁽¹²⁹⁾;
- Società ed enti che controllano società quotate in mercati regolamentati (anche esteri);
- Società ed enti controllate, anche indirettamente, da società quotate in mercati regolamentati (anche esteri) ⁽¹³⁰⁾.

Nella sostanza l'esimente prevista per le società quotate è estesa sia "a monte" nei confronti di società controllanti, sia "a valle" nei confronti di società controllate.

⁽¹²⁸⁾ Nella circolare del 31 gennaio 2002, n. 12/E l'Agenzia delle Entrate ha ribadito (ricependo le definizioni operate dalla CONSOB nella delibera n. 12745 del 2000) che nella nozione di mercato regolamentato "vanno ricompresi non solo la borsa e il mercato ristretto, ma ogni altro mercato disciplinato da disposizioni normative, ossia tutti i mercati regolamentati di cui al DLgs 23 luglio 1996, n. 415 (attuale DLgs 24 febbraio 1998, n. 58), nonché quelli di Stati appartenenti all'OCSE, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede".

Il DLgs 58/98 (TUF) è stato modificato dall'art. 2 del DLgs 28 marzo 2007, n. 51, che, novellando l'art. 1 del TUF ha rinviato per la definizione di mercato regolamentato all'art. 4, punto 14, della Direttiva 2004/39/CE del 21 aprile 2004 (cd. direttiva "MIFID"). Tale direttiva definisce come tale un "sistema multilaterale, amministrato e/o gestito dal gestore del mercato, che consente o facilita l'incontro - al suo interno ed in base alle sue regole non discrezionali - di interessi multipli di acquisto e di vendita di terzi relativi a strumenti finanziari, in modo da dare luogo a contratti relativi a strumenti finanziari ammessi alla negoziazione conformemente alle sue regole e/o sistemi, e che è autorizzato e funziona regolarmente e ai sensi delle disposizioni del titolo III".

Non è chiaro, quindi, se ai fini fiscali, si debba fare riferimento all'elencazione CONSOB di tali mercati, recepita dalla prassi ministeriale, o se si possono considerare regolamentati anche mercati che rientrano nella definizione comunitaria, ma che non rientrano nella definizione CONSOB (ad esempio, mercati di Stati non aderenti all'OCSE, quale la Repubblica Popolare Cinese). Sul punto Circ. Assonime del 25 luglio 2007, n. 43.

⁽¹²⁹⁾ E' stato precisato con circolare AE 15 maggio 1997, n. 137/E, e del 4 maggio 2007, n. 25/E che con riguardo ai titoli di negoziazione nei mercati regolamentati italiani o esteri è stato precisato che può trattarsi sia di titoli azionari che obbligazionari.

⁽¹³⁰⁾ In passato erano esclusi soltanto le società ed enti i cui titoli erano negoziati in mercati regolamentati italiani.

La norma rinvia al concetto di controllo civilistico di cui all'art. 2359 del codice civile, senza alcuna indicazione della soglia di partecipazione minima. Si tratta del controllo di diritto, del controllo di fatto, ed anche del controllo contemplato al n. 3 del citato articolo 2359, cioè il controllo in virtù di particolari vincoli contrattuali.

E' rilevante ai fini dell'esclusione sia il controllo diretto che indiretto (art. 30, comma 1, n. 4), quest'ultimo si ritiene che valga per tutte le società previste dalla norma (per le società quotate, per le sue controllanti e controllate).

Nell'ipotesi in cui il requisito del controllo sulla società quotata o da parte della società quotata si verifichi nel corso del periodo d'imposta la società interessata potrà comunque beneficiare della causa di esclusione in esame se tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato.

Nel caso di detenzione di una partecipazione minoritaria nella società quotata, essa rileva non ai fini dell'esclusione automatica ma ai fini della disapplicazione parziale della disciplina in esame, ossia mediante esclusione della partecipazione non di controllo dal test di operatività senza necessità, quindi, per la società partecipante, di presentare istanza di interpello.

3.5 – SEGUE: SOCIETÀ ESERCENTI PUBBLICI SERVIZI DI TRASPORTO.

La ratio dell'esclusione in commento è nell'interesse pubblico soddisfatto dall'attività di trasporto pubblico di persone o di cose che le società svolgono in regime di concessione. L'esclusione, in base a diverse risoluzioni dell'Agenzia delle entrate (tra le altre la risoluzione n. 43 del 12 marzo 2007), non interessa quelle società che detengono partecipazioni in tali soggetti. Quindi, secondo l'Agenzia delle Entrate, la società che non esercita direttamente l'attività di trasporto pubblico, ma si limita soltanto a gestire una quota partecipativa, non rientra in una delle cause di esclusione ex art. 30. Interessante sarebbe prospettare

la possibilità di includere nell'ipotesi normativa riguardante la causa di esclusione in esame, una società che detiene il controllo nella società esercente i servizi di pubblico trasporto, nonostante la lettera della legge non contempli tale ipotesi.

Si osserva che vi sono molti aspetti della normativa tributaria conformi ad attribuire alle controllanti cause esclusive riguardanti le partecipate ⁽¹³¹⁾. In altri termini ci si chiede se l'estensione alle società controllanti delle cause di esclusione che hanno avuto origine presso la controllata può avvenire esclusivamente tramite interpello, ovvero se l'interprete può procedervi autonomamente sul presupposto che il dato letterale della legge non può escludere interpretazioni estensive in nome di impliciti divieti del legislatore.

Come anticipato nel sistema tributario vi sono molti casi in cui si fa riferimento alle partecipate per applicare un determinato regime fiscale alle società controllanti: è il caso del consolidato nazionale regolato dagli artt. 117 e ss del TUIR la cui logica che sottende la metodologia di determinazione del reddito prevede un'unica base imponibile per il gruppo di imprese in capo alla controllante ⁽¹³²⁾; o nel caso del regime della *participation exemption* in cui nel caso di Holding il requisito dell'esercizio di impresa commerciale è valutato con riferimento alle società partecipate che costituiscono la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante ⁽¹³³⁾.

Tuttavia, alla questione l'Agenzia delle Entrate ha risposto negativamente, rilevando come il legislatore, ove ha voluto estendere le cause di esclusione alle società controllanti (come nel caso delle società quotate in mercati regolamentati, come vedremo) lo ha fatto in modo esplicito: quindi, in definitiva, il test di operatività nel caso di società controllanti società esercenti servizi di pubblico trasporto sarà fondato sui dati della controllante stessa; ciò però potrebbe sollevare particolari punti di riflessione laddove si verificano situazioni di crisi

⁽¹³¹⁾ In tema di Holding di comodo si veda R. MORO VISCONTI, *Holding non operative: novità normative e interpello disapplicativo*, in *Il Fisco*, 2007, 9, pagg. 1-1236.

⁽¹³²⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 4, pag. 489.

⁽¹³³⁾ Così G. REBECCA, *Il requisito della commercialità*, in *Il Fisco*, 2005, 33, pag. 1-12946.

delle partecipate che non consentono di distribuire dividendi alla controllante, ovvero quando secondo *id quod plerumque accidit* l'eventuale distribuzione di tutti gli utili della partecipata non sarebbe stata comunque sufficiente per evidenziare proventi almeno pari a quelli minimi determinati in via presuntiva con l'applicazione dei coefficienti previsti dall'art. 30.

3.6 – *SEGUE: SOCIETÀ CON NUMERO DI SOCI NON INFERIORE A 50.*

Prima della Finanziaria per il 2008, l'esclusione automatica dalla disciplina delle società non operative valeva per quelle con un numero di soci non inferiore a 100. Oggi la compagine sociale non deve essere numericamente inferiore ai 50 soci, che rappresenta un numero sufficiente affinché non si possano compiere le manovre elusive che la norma intende contrastare di utilizzo dello schermo societario per l'anonimato sul possesso dei beni, o di utilizzo dei beni sociali per scopi personali dei soci, o comunque per un utilizzo non corrispondente ad effettive esigenze imprenditoriali. Si osserva, tuttavia, che la riduzione del numero dei soci operata con la finanziaria 2008 andrebbe, in verità, contro quello che è il fine antielusivo di consentire l'anonimato degli effettivi proprietari dei beni intestati alla società, se è vero che maggiore è il numero dei soci e meno è ipotizzabile, in via ovviamente astratta, il fenomeno elusivo appena sottolineato.

Non sono esplicitate dalla legge le modalità di computo della compagine sociale, ossia se la sua composizione debba essere verificata alla chiusura del periodo d'imposta o deve essere obbligatoriamente mantenuta per tutta la sua durata. L'Agenzia delle Entrate ha confermato solo ultimamente con la circ. 14 febbraio 2008, n. 9/E che si deve ritenere sussistente tale condizione solo nel caso in cui la società abbia avuto un numero di soci non inferiore a quello previsto dalla norma almeno per la maggior parte del periodo d'imposta.

4 - LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA FINANZIARIA 2008.

La finanziaria per il 2008 ha introdotto nuove cause di esclusione dalla disciplina per i seguenti soggetti:

- Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore ⁽¹³⁴⁾.

Si tratta, quindi, di società che presentano “alcuni evidenti segnali di operatività” individuati nel numero di dipendenti, nella elevata profittabilità degli assets e la presenza di un controllo pubblico che escludono la natura “di comodo” delle società prese in considerazione.

Inoltre, la disciplina attualmente vigente è coordinata con quella in materia di studi di settore ⁽¹³⁵⁾ (di cui all’art. 62-sexies del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427) dal momento che, le società congrue e coerenti con lo studio di settore sono automaticamente escluse dalla presunzione di società non operative.

In passato si era verificata una sovrapposizione tra le due discipline dal momento che la congruità di un contribuente ai parametri di uno dei due meccanismi non lo esimeva dal sottoporsi alle verifiche prescritte dall’altro con le relative conseguenze sul piano dell’accertamento in caso di mancato autonomo adeguamento. Le società interessate potenzialmente da tali discipline potevano

⁽¹³⁴⁾ L’Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni importanti chiarimenti in merito alle modifiche normative introdotte dalla Legge Finanziaria 2008 alla disciplina delle società di comodo con la circ. del 14 febbraio 2008, n. 9/E

⁽¹³⁵⁾ Sul punto Circolare Assonime del 25 luglio 2007, n. 43, par. 1.

ben risultare contemporaneamente ai fini delle imposte sul reddito in linea con gli indici presuntivi di redditività dell'uno ma non dell'altro strumento parametrico.

Già il SECIT nella relazione sull'attività svolta nel corso del 1999, aveva ritenuto opportuno "che venga chiarito che i risultati degli studi di settore valgano come prova contraria al fine di superare la presunzione di reddito minimo per le società non operative". Anche l'Assonime ha da sempre posto il problema del difficile coordinamento normativo dell'attuale disciplina delle società non operative con la disciplina dell'accertamento in base agli studi di settore. La questione è stata presa in considerazione dalla legge Finanziaria 2008 con l'esclusione, appunto, dalla disciplina delle società di comodo delle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore. Si considerano congrue rispetto agli studi di settore le società che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dall'applicazione di GE.RI.CO. e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica. Gli accertamenti non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, i ricavi in misura non inferiore al livello minimo risultante dall'applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalità economica o, se di ammontare più elevato, al livello puntuale di riferimento risultante dall'applicazione degli studi senza tenere conto degli stessi indicatori. Il requisito della coerenza deve sussistere nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica. La società congrua ma non coerente, anche soltanto per un solo indicatore, non può, invece, avvalersi della esclusione e quindi, in tal caso, si può riproporre il problema dell'adeguamento al reddito minimo presunto benché la società dichiari ricavi congrui rispetto alle risultanze degli studi di settore.

In verità, si sottolinea il ricorso sempre più frequente del legislatore a metodi di ricostruzione induttiva del reddito imponibile diversi tra loro per livello di dettaglio e puntualità della percorso logico-deduttivo posto alla loro base. Gli studi di settore, infatti, come noto, sono strumenti di accertamento nati da

un'elaborazione statistica concordata con le categorie economiche e le parti sociali e basata su presupposti di tipo concreto e oggettivo e che proprio l'intermediazione delle parti sociali attribuisce alle risultanze degli studi di settore valore probatorio rafforzato; inoltre la disciplina sugli studi di settore prevede l'obbligo di previo contraddittorio con i contribuenti. Con la Finanziaria 2008, quindi, viene riconosciuta la maggiore attendibilità alle presunzioni basate sugli studi di settore rispetto a quelle poste a base della disciplina sulle società di comodo.

Passando all'analisi delle società che “nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità”, si ritiene che affinché la condizione sia verificata occorre che in ciascun giorno ricompreso nell'arco temporale dei due precedenti esercizi il numero dei dipendenti non sia mai sceso al di sotto delle dieci unità. Infatti, quando il legislatore in passato ha voluto che si considerasse la media dei dipendenti lo ha fatto espressamente. Nella circolare del 14 febbraio 2008, n. 9/E, è stato affermato che “ancorchè la disposizione richieda – ai fini dell'esclusione- la verifica del numero minimo dei dipendenti nei “due esercizi precedenti”, è implicito e coerente con la *ratio* della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il test di operatività”. Sono esclusi inoltre quei lavoratori che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

Per quanto riguarda la seconda ipotesi di nuova causa di esclusione rappresentata dalle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale, è da notare che l'attivo dello stato patrimoniale include anche gli investimenti della gestione finanziaria, i cui proventi invece non vanno a confluire nel valore della produzione. Perciò, appaiono piuttosto penalizzate le società che abbiano importanti investimenti di tipo finanziario. Quindi, il legislatore avrebbe dovuto prevedere, per il principio di omogeneità, che dal totale dell'attivo dello stato patrimoniale fossero “sottratti” gli investimenti in attività finanziarie

(partecipazioni, titoli, ecc...). Manca inoltre qualsiasi chiarimento ufficiale sul fatto se tale causa di esclusione debba essere verificata soltanto in relazione al periodo d'imposta per il quale si procede all'applicazione della disciplina, ovvero se su base triennale.

Con riferimento alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale, con la circ. n. 9/E del 2008 è stato precisato che il requisito deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta. La presenza di un controllo pubblico è sufficiente ad escludere la natura di società di comodo.

5 - CAUSE DI ESCLUSIONE AUTOMATICA "ULTERIORI".

Con il provvedimento n. 23681 del 14 febbraio 2008, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha esercitato la potestà che la finanziaria 2008 ⁽¹³⁶⁾ gli ha conferito in merito all'individuazione di cause di esclusione "automatica" dalla disciplina delle società di comodo ulteriori rispetto a quelle espressamente previste dall'Art. 30 della L. 724/94 ⁽¹³⁷⁾ ⁽¹³⁸⁾.

Ciò ha permesso di circoscrivere gli sforzi accertativi dell'AF sulle fattispecie di maggiore interesse.

A) *società in stato di liquidazione, alle quali non è applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata contenuta nell'ultima finanziaria, "che con impegno...in sede di dichiarazione dei*

⁽¹³⁶⁾ Il nuovo comma 4-ter dell'art. 30 prevede che: " Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis".

⁽¹³⁷⁾ Su tali aspetti, come sugli altri profili di novità in materia di società di comodo recati dalla L. 244/2007, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti con le circ. 9/E e 12/E rispettivamente del 14 e 19 febbraio 2008.

⁽¹³⁸⁾ D. DEOTTO, *Non operative, esclusioni più ampie*, in "Il sole 24 ore" del 15 febbraio 2008; G. GAVELLI- R. GIORGETTI, *Liquidazioni a regime plurimo*, in "Il sole 24 ore" del 19 febbraio 2009.

redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese...entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva...”

La società può considerarsi esclusa dalla disciplina sulle società di comodo per il periodo di imposta in corso alla data in cui ha assunto l'impegno, per quello precedente ed il successivo. La liquidazione deve, tuttavia, essere portata a termine, attraverso la cancellazione della società dal Registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 del codice civile, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. In caso contrario la società interessata torna ad essere soggetta alla disciplina sulle società di comodo sin dall'esercizio precedente a quello in cui ha preso l'impegno di concludere, nei termini prefissati, il procedimento di liquidazione.

La causa di esclusione in esame riguarderebbe tutti quei soggetti non operativi e in liquidazione nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e che non possono usufruire della riapertura dei termini per lo scioglimento agevolato. Il provvedimento n. 23681/2008 si riferisce all'art. 1, comma 129 della finanziaria, quindi, non si dovrebbe precludere l'esclusione dalla disciplina a quei soggetti che, pur potendo, non hanno fruito del precedente scioglimento di cui all'art. 1, commi 111-117 della finanziaria 2007. mancano sul punto chiarimenti da parte dell'AF.

B) *società: in stato di fallimento; assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria; assoggettate a procedure di liquidazione coatta amministrativa; in concordato preventivo; in amministrazione straordinaria.*

Per tali società la disapplicazione era già prevista. La novità consiste nell'estensione dell'esimente ai periodi di imposta precedenti all'inizio di tali procedure, nello specifico quelli i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime. La circolare del 9 luglio 2007 n. 44/E, di converso, limitava l'esclusione al solo periodo d'imposta strettamente precedente l'inizio della procedura concorsuale.

C) *società sottoposte a sequestro penale o a confisca in precise fattispecie*

l'esimente si riferisce al sequestro penale e alla confisca di cui agli artt. 2-sexies e 2-nonies della L. 575/1965, e a quelle fattispecie simili per cui il in sede civile il Tribunale disponga la nomina di un amministratore giudiziario. In tali ipotesi la disciplina sulle società di comodo non si applica nel periodo d'imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario; per tutti i periodi di imposta successivi in cui la società si trova in amministrazione giudiziaria.

D) *società che dispongono di immobili locati: ad enti pubblici, o a canone vincolato*

La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili.

E' questa una causa di inapplicabilità parziale: il contribuente, infatti, rimane assoggettato alla disciplina di cui all'art. 30, ma può omettere di includere per l'effettuazione del test di operatività, i predetti immobili, non considerando i relativi ricavi imputati a conto economico da essi derivanti né in sede di confronto fra ricavi effettivi e ricavi forfetariamente determinati né di determinazione del reddito minimo.

E) *società che detengono partecipazioni in: società considerate non di comodo; società escluse dall'applicazione anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; società collegate residenti all'estero cui si applica l'art. 168 TUIR.*

Anche in questo caso si tratta di una disapplicazione parziale dal momento che l'esimente in esame non comporta l'inapplicabilità *in toto* della disciplina sulle società di comodo ma si limita ad escludere dal test di operatività gli assets elencati e, conseguentemente, dal calcolo dei ricavi effettivi e del reddito minimo, i dividendi correlati alle partecipazioni escluse dal calcolo.

F) *società la cui istanza di disapplicazione è stata precedentemente accolta sulla base di circostanze che sussistono senza modificazioni anche nei periodi di imposta successivi.*

L'esimente si inserisce nell'ottica di razionalizzazione e semplificazione della gestione del flusso delle numerose istanze di disapplicazione: non è infatti necessario reiterare istanze su cui l'Agenzia delle Entrate si è già espressa in senso favorevole al contribuente, a patto che, ovviamente le circostanze rimangano invariate.

Anche nel caso in esame si è in presenza di ipotesi di disapplicazione parziale. A fronte di tali ipotesi la società deve comunque effettuare il test di operatività per verificare se il riconoscimento della causa di disapplicazione è o meno sufficiente a ricondurla allo stato di operatività. L'influenza degli assets per i quali è riconosciuta la causa di disapplicazione sarà sterilizzata nell'effettuazione del test di operatività e nella determinazione del reddito minimo presunto. Qualora la società risulti comunque non operativa resta ferma la possibilità di presentare istanza disapplicativa ove esistessero altre situazioni oggettive.

Per quanto riguarda l'applicabilità di tutte le nuove "situazioni oggettive" individuate dal provvedimento in esame, quest'ultimo ha stabilito che: "Costituiscono, inoltre, situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di presentare istanza di interpello, anche le nuove fattispecie di esclusione individuate dall'art. 1, comma 128, lettere b) e c) della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

TITOLO III

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETÀ DI COMODO

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi. – 2. Gli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del computo dei ricavi “figurativi”. 3. Immobili situati in comuni con popolazione inferiore ai 1000 abitanti. – 4. Modalità di calcolo dei ricavi presunti ai fini della verifica di operatività. – 5. Calcolo dei ricavi presunti. – 6. I “ricavi” effettivi. – 7. Calcolo del valore medio dei ricavi, gli altri proventi e gli incrementi di rimanenze. – 8. Il raffronto tra i ricavi figurativi e i “ricavi” effettivi. – 9. Determinazione del reddito minimo ai fini dell’imposta sul reddito. – 10. La disciplina delle perdite pregresse e di quelle delle società trasparenti non operative.

1 - CENNI INTRODUTTIVI.

L’art. 30 al comma 1 recita: “ *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 operative 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 seguenti percentuali:*

a) *il 2 per cento al valore dei beni indicati nell’art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all’articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;*

b) *il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento;*

c) *il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria...*

Orbene, il meccanismo di calcolo introdotto dall'art. 30 è detto test di operatività, in quanto il suo superamento o meno comporta lo status di operatività o meno della società interessata.

Tale test consiste nel confrontare i ricavi “figurativi” con i ricavi “effettivi” risultanti dal conto economico. Qualora i primi risultino superiori a questi ultimi, la società sarà considerata non operativa; di converso qualora risulteranno inferiori, la società sarà operativa.

I ricavi figurativi risultano applicando determinati coefficienti al valore degli elementi patrimoniali individuati dal legislatore. In linea generale, il valore dei beni da assumere è quello medio dell'esercizio corrente e dei due precedenti.

I ricavi figurativi, quindi, costituiscono dei valori presunti e non valori minimi da dichiarare: essi costituiscono un elemento di confronto rispetto ai ricavi effettivi (oltre che, come vedremo di seguito, alle operazioni rilevanti ai fini IVA, per verificare l'operare della limitazione al riporto in detrazione del credito annuale IVA).

2 - GLI ELEMENTI PATRIMONIALI RILEVANTI AI FINI DEL COMPUTO DEI RICAVI “FIGURATIVI”.

L’art. 30 individua gli elementi patrimoniali rilevanti ai fini della determinazione dei ricavi figurativi. Essi possono essere suddivisi in tre categorie (anche se con varie distinzioni all’interno delle stesse):

- titoli ed assimilati (beni indicati nell’art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del DPR 917/86 (azioni ⁽¹³⁹⁾ e quote di partecipazioni in soggetti IRES, obbligazioni o altri titoli in serie o di massa e strumenti finanziari simili alle azioni), quote di partecipazione in società commerciali di cui all’art. 5 del DPR 917/86 ⁽¹⁴⁰⁾, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, nonché i crediti);
- beni immobili e navi (immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell’art. 8-bis, comma 1, lettera a) del DPR 633/72, anche in locazione finanziaria;
- altre immobilizzazioni (altre immobilizzazioni materiali ed immateriali, anche in locazione finanziaria).

Come si rileva dalla lettura dell’art. 30, ad ogni categoria così individuata corrisponde uno specifico coefficiente da applicare per la determinazione dei ricavi figurativi.

In base alla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 25/2007, ai fini della corretta classificazione nelle categorie citate si richiama quella operata nello schema di stato patrimoniale previsto dall’art. 2424 del codice civile e per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema civilistico,

⁽¹³⁹⁾ Non rilevano le azioni proprie in quanto non danno diritto ad alcun utile.

⁽¹⁴⁰⁾ Prima delle modifiche intervenute ad opera dell’art. 1, comma 109, lettera b) della L. n. 296/2006 (finanziaria per il 2007) le partecipazioni in società commerciali di persone rientravano nella categoria “altre immobilizzazioni”. Ciò comportava l’applicazione di un maggiore coefficiente di ricavo figurativo (15%) oltre che una maggiore percentuale di reddito (12%) rispetto a quello previsto per la categoria dei “titoli ed assimilati. Inoltre risultavano escluse quelle iscritte nell’attivo circolante.

quindi per i soggetti in regime di contabilità semplificata, rilevano le risultanze delle scritture contabili di cui all'art. 18, del DPR 600/73.

Per quanto riguarda i beni rientranti nella prima categoria sopra descritta, essi rilevano indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante.

Notevoli problematiche hanno sollevato le partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni ed in possesso dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR (*participation exemption*).

Il legislatore, nonostante i numerosi interventi modificativi della disciplina sulle società non operative, non ha mai espressamente sancito l'inclusione delle partecipazioni che godono dell'esenzione tra i beni rilevanti.

Il punto ha meritato l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate che con circolare n. 11/2007, successivamente richiamata nella circolare n. 25/2007, ha affermato che *“mediante il rinvio all'art. 85, c. 1, lett. c), del tuir contenuto nel comma 1 dell'art. 30..., come noto, si tende, ad individuare quali beni debbano essere presi in considerazione...(ossia azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73) indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato”*.

La soluzione prospettata appare condivisibile per ragioni di ordine logico e sistematico.

Particolare attenzione meritano i crediti da finanziamento.

L'art. 30 non individua una particolare categoria di crediti da includere tra gli assets patrimoniali rilevanti. Tuttavia, in sede di interpretazione ministeriale (circolare n. 25/2007) è stato sottolineato che sono da escludere i crediti non generati da operazioni di finanziamento, quali quelli di natura commerciale generati da operazioni dirette all'acquisizione di beni o servizi ⁽¹⁴¹⁾.

La soluzione appare piuttosto criticabile dal momento che si è aggiunto da parte dell'Agenzia delle Entrate che si deve prescindere dal fatto che (i crediti non

⁽¹⁴¹⁾ Sono altresì, quindi, da escludere i crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti, in quanto riferentesi al capitale sociale sottoscritto e quello derivante dalla cessione dell'azienda in quanto non avente natura finanziaria.

derivanti da operazioni di finanziamento) possano o meno generare componenti positivi di reddito.

I beni immobili, le navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione (escluse le unità da diporto di cui al DLgs 18 luglio 2005, n. 171, che rilevano nella categoria "altre immobilizzazioni" ⁽¹⁴²⁾), rilevano ai fini del test di operatività soltanto qualora non iscritti nell'attivo circolante; si tratta, quindi, di beni non destinati alla rivendita (immobili merce). La classificazione di tali beni, secondo l'interpretazione ministeriale, deve essere improntata a corretti principi contabili ⁽¹⁴³⁾.

Rileva qui il tema della corretta classificazione/iscrizione degli immobili.

In particolare tali beni devono essere iscritti tra le immobilizzazioni, ovvero nell'attivo circolante in funzione della loro destinazione economica (che spetta all'organo amministrativo) e non per condizioni intrinseche ai beni stessi. Destinazione che, tuttavia può mutare nel tempo ed all'interno di una stessa impresa. Può accadere, quindi, che beni immobili già iscritti tra le immobilizzazioni, per sopravvenuta convenienza, si destinano alla vendita ⁽¹⁴⁴⁾. Particolari problemi, in realtà, si presentano inerentemente a quei beni merce temporaneamente non destinati alla vendita (locati), ma mantenuti nell'attivo circolante. Tuttavia, è da sottolineare che in questo caso l'originaria destinazione non viene mutata.

Ma parte della dottrina ⁽¹⁴⁵⁾ (cui si aggiunge anche la posizione dell'Agenzia delle Entrate) ammette in questi casi la facoltà

⁽¹⁴²⁾ Tali unità saranno assimilate alle navi commerciali qualora sono destinate al noleggio in base agli artt. 384 e ss del codice della navigazione.

⁽¹⁴³⁾ Principi contabili nazionali OIC n. 16 e 24. I principi contabili OIC n. 16 e n. 24 hanno lo scopo di definire rispettivamente le immobilizzazioni materiali e immateriali ed i principi contabili relativi alla loro rilevazione, valutazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio o di funzionamento.

⁽¹⁴⁴⁾ Sul punto principio contabile OIC n. 16 del 13 luglio 2005.

⁽¹⁴⁵⁾ D. DEOTTO, G. GAVELLI, *immobili, esame a valori fiscali*, in "Il sole 24 ore", 11 aprile 2007; G. FERRANTI, *Cause di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2007, pag. 1364; D. DEOTTO, *I limiti alla verifica di operatività*, in "Il sole 24 ore", del 6 maggio 2007.

dell'Amministrazione finanziaria di modificare le classificazioni operate in bilancio dalla società qualora essa non sia conforme alle regole civilistiche ed ai principi contabili. Inoltre, ed in particolare, l'Agenzia delle Entrate ha affermato⁽¹⁴⁶⁾ che è necessario esaminare l'effettiva destinazione economica degli immobili e l'attività di fatto esercitata dalla società, indipendentemente da ogni qualificazione formale dell'attività stessa e anche dalle risultanze contabili. Ad esempio la durata "non temporanea" (pluriennale) di contratti di locazione a terzi di beni immobili classificati in bilancio quali beni merce varrebbe a configurare "indiziariamente" i beni stessi come investimenti durevoli, perciò non destinati alla vendita. Argomentando *a contrario*, quindi, si dovrebbe ritenere che i beni immobili inutilizzati (e non locati) ed iscritti nell'attivo circolante sosterranno la volontà della società di destinarli alla vendita. In quest'ultimo caso, tuttavia per l'Amministrazione finanziaria sembrano essere rilevanti quegli atti finalizzati a porre i beni sul mercato, quali conferimenti di incarichi ad intermediari, stipulazione di contratti preliminari, ecc...).

Contraria a tale presa di posizione è parte della giurisprudenza di legittimità (Cass. civ. 30 luglio 2002, n. 11240; Cass. civ. sez. V, 26 maggio 2003, n. 8292) sul presupposto che la destinazione delle immobilizzazioni in genere dipende esclusivamente dalla scelta dell'imprenditore che sarà vincolante per gli esercizi futuri, tenuto conto che "esorbita dai compiti dell'Amministrazione finanziaria assumerli ai fini stessi in base ad una denominazione diversa da quella adottata in bilancio".

E' chiaro che la diversa collocazione dei beni tra "beni immobili" o "altre immobilizzazioni" determina l'applicazione dei diversi coefficienti per la determinazione sia dei ricavi figurativi che del reddito minimo.

Infine è da sottolineare che i beni immobili e le navi rilevano anche se acquisiti in locazione finanziaria, con esclusione, quindi, di quelli in comodato o noleggio, in quanto non sono di proprietà della società, e quelli concessi in usufrutto a titolo gratuito che non producono reddito per la società stessa che è

⁽¹⁴⁶⁾ Si veda Risoluzione 15 dicembre 2004, n. 152/E

nuda proprietaria. Diverso è il discorso in caso di usufrutto a titolo oneroso che genera invece reddito in capo alla società.

Le immobilizzazioni materiali ed immateriali non rientranti nelle due categorie esaminate (“titoli ed assimilati”, e “beni immobili e navi”), rientrano, in base ad un criterio residuale, nella categoria “altre immobilizzazioni” e rilevano anche se acquisite in locazione finanziaria (vi rientrano anche le unità da diporto non destinate al noleggio e non assimilabili a navi commerciali). Le “altre immobilizzazioni” immateriali sono comprensive non soltanto di veri e propri beni quali diritto di brevetto industriale, di utilizzazione delle opere dell’ingegno, concessioni, licenze, marchi e simili, ma anche di costi ad utilità pluriennale quali costi di impianto ed ampliamento, costi di ricerca di sviluppo e pubblicità, avviamento ⁽¹⁴⁷⁾.

Per le spese relative a più esercizi rientranti nelle “altre immobilizzazioni”, il valore da assumere ai fini del test di operatività è quello risultante da bilancio al netto delle quote già negli esercizi precedenti (a differenza quindi dei beni materiali e immateriali per cui si considera il costo al lordo delle quote di ammortamento), perciò essere non rilevano dall’esercizio in cui sono totalmente ammortizzate.

3 - IMMOBILI SITUATI IN COMUNI CON POPOLAZIONE INFERIORE AI 1000 ABITANTI.

L’art. 30, comma 1, lettera b), prevede un’agevolazione per determinati beni situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti. Si tratta della riduzione della percentuale di ricavo figurativo (dal 6 all’1 per cento) per i beni immobili situati nei comuni suddetti. L’agevolazione introdotta inizialmente esclusivamente per “titoli ed assimilati” e “altre immobilizzazioni” in base a

⁽¹⁴⁷⁾ La circolare n. 25/E del 2007 include espressamente l’avviamento tra i costi ad utilità pluriennale e precisa che tali elementi si deve assumere il valore risultante dal bilancio, ovvero il costo al netto degli importi già dedotti.

quanto disposto dall'art. 1, comma 326, della L. 296/2006 è stata modificata dalla Legge finanziaria 2008 che ha soppresso ogni riferimento a tali categorie ed ha previsto la riduzione soltanto per i beni immobili che nella disciplina precedentemente vigente erano gli unici beni esclusi dall'agevolazione. Il motivo del cambiamento si apprende leggendo la relazione accompagnatoria all'ultima finanziaria dove si legge che "è ragionevole presumere che tali immobili generino proventi di importo esiguo". Vi è, infatti, come noto, un indubbio legame sussistente tra la relativa redditività ed il territorio in cui sono situati. Si consideri la differenziazione di redditività con un immobile situato ad esempio in una zona di pregio in Roma e lo stesso immobile situato in un comune con meno di 1000 abitanti.

4 - MODALITÀ DI CALCOLO DEI RICAVI PRESUNTI AI FINI DELLA VERIFICA DI OPERATIVITÀ.

Per la determinazione del valore degli assets patrimoniali rilevanti ai fini del test di operatività (beni materiali, immateriali, attività finanziarie) l'art. 30, comma 2, rinvia formalmente all'art. 110, comma 1, del DPR 917/1986. Essi devono essere assunti, quindi, non in base al loro valore di bilancio, ma in base a quello fiscalmente riconosciuto secondo i criteri stabiliti dalla norma, in particolare, il costo, in linea di principio, deve essere assunto al lordo delle quote di ammortamento dedotte e degli eventuali contributi ed è comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli interessi passivi portati ad incremento del costo secondo le regole fiscali, e delle rivalutazioni fiscalmente ammesse (escluse quindi quelle volontarie non riconosciute ai fini fiscali). Per i beni per i quali è prevista una deducibilità limitata degli ammortamenti si deve prendere in considerazione il costo di acquisizione e non il minor valore fiscalmente oggetto di ammortamento: ad esempio, il costo delle aree su cui insistono fabbricati strumentali o il costo degli autoveicoli deve essere assunto per

intero a prescindere dalla circostanza che parte di quel valore possa non essere fiscalmente ammortizzato (art. 36, comma 7, DL 223/2006, art. 164 DPR 917/1986).

Per quanto riguarda le azioni, quote di partecipazione e gli strumenti finanziari simili alle azioni, il valore da assumere ai fini del test di operatività è quello del costo non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti in quanto, appunto, non riconosciuti fiscalmente (art. 110, comma 1. lettera d) del TUIR).

Inerentemente alla determinazione del valore dei beni che hanno fruito di contributi in conto impianti (imponibili) ⁽¹⁴⁸⁾, il valore da considerare ai fini del test di operatività è quello rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa. In realtà, la diversa modalità di contabilizzazione del contributo in conto impianti può generare delle differenze nel computo del test di operatività. Infatti, qualora il contributo sia portato a riduzione del costo del bene, sarà rilevante ai fini del test il valore netto così ottenuto; di converso, laddove sia adottata la diversa modalità di contabilizzazione del contributo a conto economico (tecnica dei risconti attivi in correlazione con il processo di ammortamento) sarà rilevante ai fini del test il costo del bene al lordo del contributo stesso. Orbene, nella prima ipotesi avremo ricavi figurativi più bassi applicando le percentuali previste per la determinazione dei ricavi figurativi stessi sul costo al netto del contributo (e tale minore valore rileverà, come vedremo, anche ai fini del calcolo del reddito minimo presunto): ad esempio, a fronte di un bene dal costo pari a 2000, con contributo imponibile in conto impianti pari a 800, ammortizzabile con aliquota del 10%, e percentuale ai fini del test di operatività pari al 15%, si avrà che il valore da assumere ai fini del test di operatività sarà uguale a $2000 - 800 = 1200$ (costo del bene al netto del contributo), mentre i ricavi figurativi (presunti) saranno uguali al 15% di $800 = 120$. Nella seconda ipotesi, avremo, ovviamente ricavi figurativi più alti, inoltre, tra i ricavi effettivi saranno

⁽¹⁴⁸⁾ Per i contributi non rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, si ritiene che se il contributo è stato portato a riduzione del costo del bene, quest'ultimo deve essere assunto al lordo del contributo; se il contributo è contabilizzato distintamente ed imputato a conto

riconosciuti i contributi imputati per competenza quali ricavi al conto economico: ad esempio; prendendo a riferimento il medesimo bene sopra descritto nella prima ipotesi, si avrà che il valore da assumere ai fini del test è uguale a 2000 (costo del bene), i ricavi figurativi saranno uguali a 300 (15% di 2000), mentre i ricavi effettivi saranno comprensivi della quota di risconto imputato a conto economico nell'esercizio (pari al 10% di 800), quindi, ammettendo che i ricavi effettivi stessi relativi a tale bene sono uguali a 200 ad essi andrà sommato il risultato di 80. Riassumendo nel primo caso, la società sarà operativa adottando il metodo di contabilizzazione al netto del contributo; nella seconda ipotesi, nonostante il concorso alla formazione dei ricavi effettivi della quota di risconto imputata a conto economico nell'esercizio preso in considerazione, la società risulterà non operativa (¹⁴⁹).

Si ritiene corretto, in verità, considerare in ogni caso il valore del bene al lordo dei contributi in conto impianti, in quanto esso rappresenta il “reale valore del bene” che esprime la potenzialità del bene stesso alla produzione di reddito(¹⁵⁰). Quindi, non sarebbe equo associare una redditività presunta agli stessi beni “diversa” in funzione dell'adozione di metodologie “diverse” di contabilizzazione dei contributi concessi per il loro acquisto.

Analizziamo ora il valore da assumere ai fini del test di operatività per i beni in locazione finanziaria.

In virtù dell'art. 30, comma 2, per tali beni “si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto”.

In passato, nell'ipotesi di riscatto in proprietà del bene, il valore da assumere ai fini del test di operatività era dato dal prezzo di riscatto che diveniva

economico, lo stesso non rilevrebbe quale ricavo effettivo. Sul punto: C.G. SMALDINI, *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, 2007, pagg. 66 e ss.

(¹⁴⁹) Il risultato prodotto dal diverso metodo contabile adottato, non produce effetti sul test di operatività soltanto laddove il coefficiente di ammortamento del bene sia pari a quello del ricavo presunto. Sul punto: L. MIELE, *Società di comodo: il test di operatività con qualche certezza in più*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2007, pag. 1683.

(¹⁵⁰) Il che richiede che i beni vengano assunti allo stesso valore costituito in virtù dell'art. 110, comma 1 del TUIR dal “costo al lordo delle quote di ammortamento dedotte”

il valore del bene iscritto nell'attivo della società al termine della locazione finanziaria ⁽¹⁵¹⁾. Ciò poneva le basi per un trattamento diverso rispetto ai beni acquistati direttamente in proprietà per i quali rilevava (e rileva tuttora) il (maggior) costo assunto al lordo delle quote di ammortamento. Con la recente interpretazione ministeriale ⁽¹⁵²⁾, l'orientamento è mutato: nell'ipotesi di riscatto il valore del bene da assumere ai fini del test di operatività deve essere il costo sostenuto dall'impresa concedente. In questo modo si è cercato, appunto di equiparare il trattamento delle due categorie di beni sopra evidenziati.

Per ciascuna delle categorie di beni descritti fino ad ora si dovrà calcolare il valore "medio triennale" cioè assunto in base alle risultanze medie dell'esercizio di riferimento e nei due precedenti ⁽¹⁵³⁾. La presunzione di non operatività avviene per periodo d'imposta costituendo a tal fine la determinazione delle medie triennali solo un elemento diretto a consentire il funzionamento di tale presunzione. Occorre a questo punto aprire una parentesi importante: secondo l'amministrazione finanziaria per la determinazione dei valori medi bisogna prendere in considerazione anche quei periodi in cui la società era esclusa dalla disciplina sia per la presenza di una delle cause di esclusione automatica ovvero per accoglimento dell'istanza di interpello, cioè sulla base del provvedimento di esclusione del Direttore regionale; quindi, i beni del periodo in cui la società è esclusa dalla disciplina rilevano comunque nei due periodi d'imposta successivi ai fini del computo dei ricavi presunti (figurativi), ovvero il valore degli elementi patrimoniali posseduti nel periodo in cui la società è esclusa dalla disciplina possono farla risultare successivamente non operativa. E' questa una vera e propria contraddizione in termini, dal momento che la società in un determinato periodo può risultare esclusa dall'applicazione della disciplina per "ragioni obiettive/oggettive" (descritte dall'art. 30 o riconosciute per interpello) che le

⁽¹⁵¹⁾ Si veda circ., 26 febbraio 1997, n. 48/E.

⁽¹⁵²⁾ Circ., 4 maggio 2007, n. 25/E.

⁽¹⁵³⁾ Per le società costituite da meno di tre esercizi va calcolata la media rispetto al solo esercizio precedente (considerando quindi il biennio).

impediscono di raggiungere i ricavi figurativi, ragioni che, quindi, per il loro carattere non possono essere poi superate negli esercizi successivi.

Sul valore medio ottenuto si applicheranno le percentuali previste dall'art. 30 per il calcolo dei ricavi figurativi (vedremo che ai fini della determinazione del reddito minimo si dovrà considerare il valore dei beni del solo esercizio corrente).

La circolare n. 25/2007 precisa che “ai fini del computo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio (ivi compreso il primo periodo d'imposta) dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale”. Per i soggetti con periodo d'imposta di durata superiore o inferiore all'anno solare occorrerà che il valore sia inoltre ragguagliato all'anno medesimo espresso in giorni, in maniera tale che, a parità di periodo di possesso, è rilevante ai fini del test di operatività il medesimo valore del bene a prescindere dalla durata del periodo d'imposta.

5 - CALCOLO DEI RICAVI PRESUNTI.

Il valore medio dei beni finora descritti rappresenta il “fattore genetico” dei ricavi figurativi: ad esso si applicheranno delle percentuali forfetarie (di ricavi figurativi appunto) determinate dall'art. 30, comma 1, lett. a), b), c), il risultato verrà confrontato con i “ricavi” effettivi dichiarati dal soggetto interessato. Nell'intenzione del legislatore le percentuali suddette sono rappresentative dei ricavi “normalmente” ritraibili dagli investimenti effettuati dalla società. Esse sono state oggetto di modifiche varie: dapprima innalzate ad opera dell'art. 35, comma 15, DL 223/2006 ⁽¹⁵⁴⁾ poi successivamente ridotte dall'art. 1, comma 326,

⁽¹⁵⁴⁾ Per la categoria “titoli ed assimilati” è prevista la percentuale del 2% in luogo di quella dell'1% originaria; per la categoria “beni immobili e navi” è stata prevista la percentuale del 6% rispetto all'originario 4%. Per la categoria “altre immobilizzazioni” è rimasta invariata la percentuale del 15%.

della Legge finanziaria 2007 ⁽¹⁵⁵⁾ . la Legge finanziaria 2008 ha previsto per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore ai 1000 abitanti una percentuale ulteriormente ridotta dell'1%.

In particolare, la riduzione prevista per i beni immobili abitativi è, rispetto ai beni immobili classificati A/10 (in genere uffici) legata ad una discriminante temporale: essa opera per quegli immobili acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, per la necessità di tener conto del maggior valore che i beni di più recente acquisizione ovvero di rivalutazione, appunto, hanno rispetto a quelli acquisiti anteriormente ovvero non oggetto di recente rivalutazione ⁽¹⁵⁶⁾. Di converso, l'operatività della riduzione della percentuale prevista per l'altra categoria di beni immobili (A/10) prescinde dal periodo di acquisizione degli immobili stessi.

I ricavi figurativi emergeranno complessivamente da tutte le categorie di beni presi in considerazione.

E' da notare che in virtù dell'applicazione delle percentuali sul valore medio dei beni dell'esercizio in corso e dei due precedenti, si verifica un sostanziale effetto "retroattivo" delle percentuali stesse nei due esercizi precedenti a quello della loro entrata in vigore.

Le modifiche delle percentuali (che oramai intervengono ogni anno con le leggi finanziarie), quindi, potrebbero comportare, qualora superiori a quelle previste in precedenza, che una società, con beni invariati e che abbia prodotto gli stessi ricavi effettivi (in media) nei due esercizi precedenti la riforma (delle percentuali) in linea con le percentuali allora vigenti, sia nell'esercizio preso in

⁽¹⁵⁵⁾ Tale legge ha stabilito delle percentuali ridotte per alcune categorie di beni immobili: per quelli rientranti nella categoria catastale A/10 è stata prevista una percentuale del 5%; per quelli a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, una percentuale del 4%. Il richiamo contenuto nell'art. 30, comma 1, lettera b), alla locazione finanziaria previsto per la generalità dei beni immobili e le navi non è stabilito con riferimento agli immobili rientranti in queste categorie: sembra, comunque, corretto ritenere la formulazione della norma non precisa, in quanto non vi sarebbero ragioni sostanziali per escludere tali beni. la Legge finanziaria 2008 ha previsto per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore ai 1000 abitanti una percentuale ulteriormente ridotta dell'1%.

⁽¹⁵⁶⁾ Vista la finalità della previsione, dovrebbero rientrare anche i fabbricati costruiti dalla società nel periodo considerato. Ma sul punto non ci sono chiarimenti ufficiali.

considerazione non operativa se non in grado di raggiungere ricavi effettivi più elevati sulla base delle percentuali di ricavo in vigore. Quindi, il sistema di contabilità su cui si basa il test di operatività comportando l'irretroattività delle modifiche normative che di anno in anno intervengono in tema di società non operative incide sul piano degli effetti sostanziali e non meramente procedurali; effetti da valutare in sede giurisdizionale per le conseguenze fortemente penalizzanti per il contribuente, non mitigate, tra l'altro neanche dall'entrata in vigore della Legge finanziaria 2008.

6 - I "RICAVI" EFFETTIVI.

I ricavi presunti devono essere messi a confronti con quelli effettivi conseguiti dalla società e risultanti dal conto economico. In base all'art. 30, comma 1, in verità, devono essere presi in considerazione non soltanto i ricavi, ma anche gli altri proventi di natura non straordinaria e gli incrementi delle rimanenze assunti anche essi come i ricavi figurativi al valore medio dell'esercizio in corso e dei due esercizi precedenti. Come anticipato prima, i valori che rilevano sono quelli risultanti dal conto economico (per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, ovvero dalle scritture contabili di cui all'art. 18 del DPR 600/73).

A questo punto è utile sottolineare che, rilevando i valori determinati civilisticamente e non fiscalmente, si dovrebbe ritenere che laddove alcuni ricavi o altri proventi non siano rilevanti ai fini fiscali (perché ad esempio esclusi da imposizione), ma risultino dal conto economico, dovrebbero essere comunque rilevati quali ricavi effettivi per il computo del test di operatività.

L'art. 30, comma 1, esclude, ai fini del test di operatività, i proventi di natura straordinaria. Tale straordinarietà non va intesa come eccezionalità (a livello temporale) o anormalità (a livello quantitativo) dell'evento da cui ha avuto origine il provento, ma va individuata considerando la sua connessione all'attività

ordinaria d'impresa ⁽¹⁵⁷⁾ ⁽¹⁵⁸⁾; essa allude all'estraneità della fonte del provento alla attività ordinaria d'impresa. Quindi, in definitiva, lo stesso componente può essere considerato ordinario o meno in funzione all'attività svolta dalla società ⁽¹⁵⁹⁾ ⁽¹⁶⁰⁾.

Anche i proventi finanziari (plusvalenze su partecipazioni azionarie, dividendi) non straordinari devono essere presi in considerazione, e nel loro ammontare complessivo, a prescindere dal regime fiscale di cui sono oggetto (quindi anche quelli parzialmente esclusi o esenti da imposizione sul reddito).

Venendo agli incrementi di rimanenze, essi rilevano qualora sono ottenuti all'interno delle voci previste dal conto economico secondo le disposizioni civilistiche:

- variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (voce A2);
- variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3);

⁽¹⁵⁷⁾ Si veda sul punto quanto disposto dal principio contabile nazionale n. 12 del 30 maggio 2005, che il valore della produzione si riferisce alla gestione ordinaria, a sua volta distinguibile in gestione tipica o caratteristica e in quella accessoria. Inoltre *ex multis*, G.P. RANOCCHI, *Il calcolo dei ricavi e del reddito minimo alla luce dei nuovi coefficienti*, in *Guida normativa- Il sole 24 ore*, n. 46, del 2 dicembre 2006, pag. 23.

⁽¹⁵⁸⁾ Dalla Circ. n. 25/E si legge: “ solo le componenti derivanti dalla gestione caratteristica o, comunque, abituale, dell'impresa risultano, infatti, significative a stabilire se l'impresa può considerarsi operativa”.

⁽¹⁵⁹⁾ Con riferimento, ad esempio, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali, dal principio contabile n. 12 leggiamo che sono da considerarsi ordinari i proventi derivanti dalle “cessioni di “beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi che vengono alienati per effetto del deperimento economico-tecnico ed aventi scarsa significatività rispetto alla totalità dei beni strumentali utilizzati per la normale attività e comunque di entità tale da non stravolgere il significato tecnico del valore intermedio indicato dal legislatore come differenza tra valore e costo della produzione”.

Di converso, si devono considerare straordinarie quelle risultanti dalle cessioni di immobili civili o di altri beni non strumentali all'attività produttiva, ovvero da cessioni di beni strumentali alla normale attività d'impresa aventi però una notevole rilevanza rispetto alla totalità dei beni strumentali utilizzati per l'attività stessa; oppure quelle derivanti da eventi che incidono sulla struttura aziendale (cessioni di rami d'azienda, conferimenti, ecc...).

⁽¹⁶⁰⁾ Il problema della distinzione tra proventi ordinari e straordinari è sorta anche con riferimento all'IRAP: si veda al riguardo la circ. del 4 giugno 1998, n. 141/E. Anche in quella sede si classificarono come straordinarie le plusvalenze derivanti non dalla fisiologica sostituzione dei beni, ma da eventi eccezionali quali cessioni aziendali. Allo stesso modo conclude la circ., 4 maggio 2007, n. 25/E. Ciò significa che rilevando nel conto economico quale provento straordinario, tale tipo di plusvalenza non rileva ai fini del test di operatività quale provento effettivo per l'intero importo.

- variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

L'incremento deve essere assunto per intero anche se deriva dalla somma algebrica di incrementi e decrementi di sottovoci. Di converso il decremento di una delle voci non deve essere dedotto dalle altre ma escluso dal computo dei ricavi effettivi ai fini del test di operatività.

7 - CALCOLO DEL VALORE MEDIO DEI RICAVI, GLI ALTRI PROVENTI ORDINARI E GLI INCREMENTI DI RIMANENZE.

Anche tale valore deve essere assunto in base alle risultanze medie dell'esercizio in osservazione e dei due precedenti (¹⁶¹). Anche per il computo di tale valore valgono le considerazioni svolte per quello del valore medio triennale degli asset patrimoniali rilevanti. In particolare anche in questo caso i "ricavi" effettivi di un periodo in cui la società è esclusa dalla disciplina per ragioni oggettive descritte dalla norma o riconosciute in seguito ad interpello, divengono rilevanti negli esercizi successivi (¹⁶²). Potrebbe accadere, quindi, che una società esclusa dalla disciplina trovandosi, ad esempio, nel primo periodo d'imposta (esercizio di costituzione), successivamente (*rectius* nell'esercizio successivo) risulta non operativa in quanto la media dei ricavi effettivi dell'esercizio in corso e di quello precedente interessato dall'esclusione, sono inferiori ai ricavi figurativi rilevanti nell'esercizio corrente stesso.

(¹⁶¹) In realtà per gli incrementi delle rimanenze non risulta dalla lettera dell'art. 30 il riferimento al valore medio triennale. L'estensione è stata attuata in via interpretativa dalla circ. 26 febbraio 1997, n. 48/E, successivamente confermata dalla circ., 4 maggio 2007, n. 25/E.

(¹⁶²) Nelle interpretazioni precedenti la circ. n. 25/2007, (ci riferiamo in particolare alle circ. n. 48/1997 e n. 137/1997) non si faceva riferimento alla rilevanza dei periodi di esclusione automatica ai fini del computo della media.

8 - IL RAFFRONTO TRA I RICAVI FIGURATIVI E I “RICAVI” EFFETTIVI.

Il confronto tra i ricavi figurativi e quelli effettivi conclude il test di operatività. Tale confronto è ispirato al principio di omogeneità: i ricavi suddetti, infatti, dovrebbero essere tra loro omogenei; ciò comporta che qualora un bene patrimoniale non assume rilevanza ai fini del computo dei ricavi figurativi, correlativamente non dovrebbero assumere rilevanza i ricavi effettivi che quel bene determina, e viceversa. L'esclusione, quindi, deve essere omogenea: da una parte il bene patrimoniale, dall'altra i ricavi effettivi che esso ha determinato nell'esercizio. Si pensi, da una parte, agli immobili iscritti nell'attivo circolante tra le rimanenze di merci (destinati quindi alla vendita) esclusi dal test (in quanto non classificati tra le immobilizzazioni materiali) e i ricavi effettivi generati dalla loro locazione temporanea (che confluiscono nel conto economico); oppure ai crediti diversi da quelli di finanziamento, anche essi, esclusi dal test, e gli interessi passivi che essi hanno determinato quali ricavi effettivi. Per continuare con quest'ultimo esempio, gli interessi maturati sui crediti diversi da quelli di finanziamento devono essere esclusi dai proventi rilevanti per il calcolo dei ricavi effettivi imputati al conto economico ⁽¹⁶³⁾ ⁽¹⁶⁴⁾. In verità, il principio di omogeneità sopra descritto non è adottato come principio generale: si possono verificare, così, delle situazioni in cui l'omogeneità non ricorre e che quindi appaiono di difficile soluzione. Tra queste ricordiamo proprio quella dei beni immobili merce temporaneamente locati. I canoni di locazione di tali beni, esclusi dal computo del test di operatività, confluendo nel conto economico, come detto in precedenza, sarebbero inclusi, tra i ricavi effettivi. Infatti, è da segnalare che manca al riguardo una presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione ufficiale che renda “omogeneo” il principio di omogeneità. Allo stato attuale, in conclusione, trova esclusiva applicazione quanto disposto dall'art. 30, comma 1, che non consente, alla lettera, alcuna differenziazione tra i ricavi, gli incrementi di

⁽¹⁶³⁾ Si veda la circ., 4 maggio 2007, n. 25/E

⁽¹⁶⁴⁾ Sono esclusi dal computo dei ricavi effettivi, ovviamente, gli interessi attivi sui rimborsi di imposte da parte dell'erario o enti previdenziali.

rimanenze e gli altri proventi come valori effettivi risultanti dal conto economico⁽¹⁶⁵⁾. Tuttavia, è da segnalare che l’Agenzia delle Entrate ha previsto l’esclusione di ricavi effettivi quando essa è correlata ad un provvedimento di disapplicazione della disciplina e non alla presenza di beni non rilevanti in base alla norma, stabilendo che “nel provvedimento il direttore regionale dovrà precisare che sarà cura del contribuente provvedere a neutralizzare l’effetto della presenza di tali situazioni eliminando nel calcolo il valore degli assets interessati dalle stesse e dei ricavi ad essi correlabili (ed iscritti a conto economico)”.

Una parentesi meritano le società interessate da operazioni straordinarie per la difficoltà di individuare i beni patrimoniali ed i ricavi effettivi per il calcolo dei rispettivi valori medi per il test di operatività. Sappiamo che il primo periodo d’imposta per i soggetti interessati da fusione, scissione, conferimento di azienda non rileva ai fini dell’esclusione dalla disciplina sulle società non operative, né rileva il periodo d’imposta interessato dalla trasformazione societaria. Dalla circolare n. 25/2007 apprendiamo che “in tal caso (scissione, fusione propria o conferimento d’azienda), infatti, non si è in presenza di una nuova attività d’impresa ma, più precisamente, di una prosecuzione dell’attività già svolta dalle società fuse, dalla società scissa, o dal soggetto conferente. Analogamente non può essere considerata nel primo periodo d’imposta la società risultante da un’operazione di trasformazione che, ai sensi dell’articolo 2498 del codice civile, subentra in tutte le posizioni giuridiche, attive e passive, del soggetto che ha effettuato la trasformazione”. Nel caso in cui la trasformazione interessasse una società con conseguente sua permanenza in ambito IRES o IRPEF, la società risultante da tale operazione dovrà considerare i valori degli assets e dei ricavi della società precedente, in quanto tale evento non determina ai fini fiscali alcuna interruzione del periodo d’imposta. Diverso, come noto, è il caso in cui la trasformazione comporta l’interruzione del periodo d’imposta verificandosi il mutamento da soggetto IRES in soggetto IRPEF (o viceversa); in queste ipotesi,

⁽¹⁶⁵⁾ Sul punto si segnala il diverso avviso di parte della dottrina: L. MIELE, *Non operative con test omogeneo*, in *Il sole 24 ore* dell’8 maggio 2007; Id. *Le società di comodo con qualche certezza in più*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2007, pag. 1680

dunque, l'applicazione della disciplina sulle società operative interesserà entrambe le società: i valori da prendere in considerazione sono quelli propri del periodo d'imposta di ciascun soggetto. Quindi, la società di persone che ha effettuato la trasformazione prenderà a riferimento i propri esercizi con termine alla data di trasformazione (il periodo d'imposta ante trasformazione e i due precedenti); la società di capitali che risulta dall'operazione prenderà a riferimento i propri esercizi con inizio dalla data di effetto della trasformazione (esercizio di costituzione) e sulla base dei valori di tale arco di tempo, fermo restando che successivamente il valore medio dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in corso e quello precedente (esercizio di costituzione).

Per le altre operazioni straordinarie non vi sono interpretazioni ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria: dal momento che per queste ipotesi non sono previste cause di esclusione automatica dalla disciplina, si ritiene che il discorso affrontato per le operazioni di trasformazione valga anche per questi altri eventi. Perciò ogni società, avente causa e dante causa, dovrebbe avere riguardo unicamente ai propri periodi d'imposta ⁽¹⁶⁶⁾.

9 - DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO AI FINI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO.

Qualora la società abbia prodotto ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi non straordinari medi effettivi inferiori ai ricavi figurativi sarà non operativa. In tal caso, si presume che il suo reddito minimo non è inferiore a quello che viene determinato applicando ai valori degli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del test di operatività specifiche percentuali previste dall'art. 30, comma 3, lettere a), b) e c). I valori dei beni patrimoniali sono quelli già determinati per il calcolo dei ricavi figurativi, con la differenza che bisogna

⁽¹⁶⁶⁾ Nel caso di periodi d'imposta inferiori all'anno dovrà raggugiarsi il valore dei beni acquisiti o ceduti ai giorni di possesso su base annuale ed all'anno espresso in giorni.

considerare soltanto quelli dell'esercizio corrente in cui la società è non operativa (quindi non il valore medio triennale). La percentuale applicabile alla categoria "titoli ed assimilati" è dell'1,50%, quella per i "beni immobili e navi" è del 4,75%, del 12% quella relativa alle "altre immobilizzazioni". La finanziaria 2008 ha inoltre modificato la percentuale per gli immobili di categoria A/10 al 4% ⁽¹⁶⁷⁾ e per i beni immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti allo 0,9% ⁽¹⁶⁸⁾.

Merita attenzione l'ipotesi della presenza di agevolazioni fiscali. Già negli anni immediatamente successivi al periodo dell'entrata in vigore della L. 724/1994 dalle indicazioni ministeriali risultava che la determinazione del reddito minimo per le società non operative non implicasse il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge ⁽¹⁶⁹⁾. Fino al periodo d'imposta 2005 i soggetti interessati dovevano procedere al raffronto tra il reddito imponibile minimo e il reddito dichiarato, aumentato degli importi che non concorrevano a formare il reddito imponibile per effetto di specifiche disposizioni di legge; inoltre, se tra i due termini posti a raffronto il primo risultava superiore al secondo (reddito dichiarato aumentato degli importi agevolati), l'adeguamento al reddito minimo poteva essere operato integrando il reddito imponibile di un importo pari alla differenza dei due predetti termini⁽¹⁷⁰⁾.

⁽¹⁶⁷⁾ In linea di principio la riduzione della percentuale di reddito minimo segue quella della forfetaria di ricavo figurativo ai fini del test. Tuttavia, la Legge finanziaria 2007 ha previsto una ridotta percentuale forfetaria di ricavo figurativo per gli immobili classificati A/10 (5%), ma non ha introdotto una diversa percentuale di redditività per essi, ai quali, quindi, continuava ad applicarsi la percentuale di redditività prevista per la generalità dei beni immobili (4,75%). La Legge finanziaria 2008 ha posto fine a tale "incoerenza".

⁽¹⁶⁸⁾ La differenza tra le percentuali di ricavo figurativo e di reddito minimo deriverebbe dall'incidenza attribuita dal legislatore ai costi di esercizio, laddove non si siano verificate sostanziali modificazioni dei valori dei beni patrimoniali dell'esercizio corrente in raffronto ai due esercizi precedenti: ricordiamo, infatti, che le percentuali di ricavo figurativo si applicano al valore medio triennale, mentre le percentuali di reddito minimo si applicano al valore degli stessi beni dell'esercizio corrente. La società potrebbe, quindi, avere convenienza a dichiarare nel triennio ricavi effettivi pari almeno ai ricavi figurativi piuttosto che adeguarsi al reddito minimo, qualora possa dedurre costi di esercizio in misura superiore alle differenze tra le percentuali di ricavi figurativi e reddito minimo presunto (ammortamento dei fabbricati strumentali, manutenzioni e riparazioni, ecc...).

⁽¹⁶⁹⁾ Circ., 26 febbraio 1997, n. 48/E, 15 maggio 1997, n. 137/E, 13 febbraio 2006, n. 6/E, e da ultimo la circ., 4 maggio 2007, n. 25/E.

⁽¹⁷⁰⁾ Nelle istruzioni contenute nel modello UNICO 2006 si forniva un esempio:

Attualmente, invece, il punto di partenza da cui sottrarre la quota di reddito agevolata è il reddito presunto ⁽¹⁷¹⁾ al fine di dichiarare il reddito minimo ⁽¹⁷²⁾; a ben vedere, ciò contravviene però al principio del mantenimento in capo alla società non operativa delle agevolazioni fiscali sul reddito.

Altra osservazione. In passato (prima della riforma avvenuta dal 2006), nell'ipotesi di perdite fiscali del periodo, in presenza di agevolazioni, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che le società non operative, pur adeguandosi al reddito minimo, avrebbero potuto legittimamente esporre in dichiarazione un reddito imponibile inferiore al predetto minimo ed eventualmente anche una perdita riportabile nei successivi periodi d'imposta. La perdita fiscale del periodo andava considerata al netto della parte di reddito agevolata, il risultato così ottenuto andava raffrontato al reddito minimo presunto con la decurtazione della perdita fiscale stessa ⁽¹⁷³⁾. Nonostante la mancata riproposizione e conferma di tale interpretazione, parte della dottrina ⁽¹⁷⁴⁾ ritiene che essa non sia stata superata ritenendo che in presenza di importi non assoggettati a tassazione, le società non operative, pur adeguandosi al reddito imponibile minimo, potrebbero legittimamente esporre in dichiarazione un reddito imponibile inferiore al predetto minimo ed eventualmente anche una perdita

| | |
|----------------------------|------|
| reddito dichiarato | 100 |
| Quota di reddito agevolata | 50 |
| Totale | 150 |
| Reddito presunto | 160 |
| Differenza da dichiarare | - 10 |

⁽¹⁷¹⁾ Come vedremo in seguito, il minor reddito presunto (assunto al netto delle agevolazioni) incide sul recupero delle perdite fiscali pregresse in quanto modifica la soglia di reddito effettivo eccedente quello minimo.

⁽¹⁷²⁾ Partendo dall'esempio esposto nella nota precedente, avremo:

| | |
|------------------------------|--------------|
| Reddito dichiarato | 100 |
| Quota di reddito agevolata | 50 |
| Reddito presunto | 160 |
| Reddito presunto "integrato" | 110 (160-50) |
| Reddito minimo da dichiarare | 110 |

⁽¹⁷³⁾ Si veda circ., n. 140/95 successivamente richiamata dalla n. 48/97, par. 4.

⁽¹⁷⁴⁾ M. BOIDI, F. GHISELLI, *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo*, in *Il Fisco*, n. 13/2007, pag. 1833.

riportabile nei successivi periodi d'imposta ⁽¹⁷⁵⁾. I documenti di prassi odierni, in realtà, non affrontano la questione ⁽¹⁷⁶⁾. Tuttavia si deve sottolineare che una diversa presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria si può estrapolare dalla circolare n. 25/2007 da cui apprendiamo che “la società non operativa nell'esercizio x non potrà dichiarare alcuna perdita nel medesimo esercizio, dovendo, come detto, adeguarsi alla normativa in commento dichiarando (almeno) un reddito minimo imponibile” ⁽¹⁷⁷⁾. Questo comporta che le perdite fiscali di periodo (e in presenza di quote di reddito agevolate) di una società non operativa sono neutralizzate in presenza di un reddito minimo, dal momento che al loro posto troviamo il reddito presunto da dichiarare obbligatoriamente: a dire il vero, però, la neutralizzazione dovrebbe essere soltanto parziale, infatti, dovrebbe essere limitata alla parte di perdita fiscale al netto delle agevolazioni. C'è da aggiungere che la circolare n. 25/2007 ha precisato che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative le quote di reddito esente da IRES per effetto di specifiche disposizioni, quali quella di parziale detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all'art. 87 TUIR; e i dividendi parzialmente esclusi da imposizione di cui all'art. 89 TUIR: per tali redditi cioè l'agevolazione è mantenuta anche a fronte di un reddito minimo risultante dalla disciplina e in presenza di perdite fiscali di esercizio.

⁽¹⁷⁵⁾ Le istruzioni alla compilazione al modello unico 2007 (ma anche per i periodi d'imposta 2005 e 2006) hanno indicato che l'integrazione del reddito minimo è effettuata operando “anche mediante riduzione delle perdite”.

⁽¹⁷⁶⁾ Diversamente rispetto al passato si dovrà invertire il dato di partenza non più rappresentato dal reddito effettivo (cui aggiungere la quota di reddito agevolata) ma dal reddito presunto (cui detrarre la medesima quota).

⁽¹⁷⁷⁾ L'art. 30, comma 3, contiene una previsione ad hoc unicamente per le perdite fiscali di esercizi precedenti.

10 - LA DISCIPLINA DELLE PERDITE PREGRESSE, E DI QUELLE DELLE SOCIETÀ TRASPARENTI NON OPERATIVE.

La legge n. 724/94 disciplina espressamente il trattamento delle perdite di esercizi precedenti per le società non operative. Infatti, dall'art. 30, comma 3, apprendiamo che tali perdite “possono essere computate in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma” ⁽¹⁷⁸⁾. La disposizione è interpretata nel senso che le perdite di cui trattasi non possono essere scomutate dal reddito minimo, ma esclusivamente dal reddito effettivo se superiore al reddito minimo stesso; quindi, in altre parole, dopo aver comunque utilizzato le perdite pregresse, nel periodo d'imposta in cui la società interessata sarà non operativa dovrà dichiarare almeno l'importo del reddito presunto.

Le perdite pregresse non utilizzate (in quanto non capienti nell'eccedenza sopra descritta) saranno riportabili in avanti negli esercizi successivi entro i limiti previsti ovviamente dall'art. 84 TUIR.

Discorso più articolato merita la disciplina delle perdite pregresse per le società di persone non operative. Come noto, infatti, le perdite dei soggetti trasparenti, così come il reddito, vengono imputate direttamente ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi. La limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse si dovrà applicare pertanto ai soci in presenza di un reddito minimo imputato per trasparenza dalla società. Nel pensiero ministeriale, infatti ⁽¹⁷⁹⁾, la limitazione suddetta interesserebbe tutte le perdite del socio sia correnti che pregresse a prescindere dalla loro fonte; ciò perché le perdite fiscali pregresse si “confondono” con quelle derivanti dall'esercizio di impresa individuale o anche dalla partecipazione ad altre società trasparenti ⁽¹⁸⁰⁾; quindi, in definitiva, il socio deve dichiarare il reddito minimo imputatogli dalla società che non potrà essere ridotto nemmeno con le perdite di

⁽¹⁷⁸⁾ Per la determinazione del reddito minimo si veda par. 9 pag. 107.

⁽¹⁷⁹⁾ Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E

periodo derivanti dalla propria attività di impresa individuale o da altre partecipazioni ⁽¹⁸¹⁾. E' chiaro che l'eccedenza del reddito imputato dalla società rispetto al reddito minimo presunto potrà essere compensata da perdite anche pregresse.

Dall'analisi della disciplina sopra descritta si evince che il legislatore ha equiparato la posizione del socio di società trasparente a quella di una società non trasparente non operativa, in quanto tali soggetti sono tenuti a dichiarare almeno il reddito minimo scaturente dalla disciplina delle società non operative.

⁽¹⁸⁰⁾ Non è possibile individuare la parte di perdita fiscale pregressa trasferita dalla società negli esercizi precedenti e non compensabile con il reddito minimo imputato per trasparenza nel periodo corrente

⁽¹⁸¹⁾ Le istruzioni al modello unico 2007, tuttavia, non sembravano impedire la compensazione tra le perdite di periodo (derivanti dall'attività d'impresa del socio o dalla partecipazione in altre società trasparenti) ed il reddito minimo attribuito al socio dalla società non operativa. Si è posto in evidenza al riguardo che "il reddito minimo non può essere compensato con perdite d'impresa di esercizi precedenti, e che le perdite di esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione solo per la parte di reddito eccedente quello minimo". La struttura del modello, quindi, sembra soltanto inibire l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse, ma non la possibilità di operare la compensazione tra le perdite di periodo e l'importo del reddito minimo attribuito dalla partecipazione nella società non operativa.

CAPITOLO II

TITOLO I

DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRAP

SOMMARIO: 1. L'estensione all'IRAP del sistema di ricostruzione parametrica dell'imponibile delle società non operative. – 2. Decorrenza.

1 - L'ESTENSIONE ALL'IRAP DEL SISTEMA DI RICOSTRUZIONE PARAMETRICA DELL'IMPONIBILE DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE.

L'art. 30, comma 3-bis (introdotto dall'art. 1, comma 109, lettera g), Legge finanziaria 2007) stabilisce che “fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi”.

L'estensione all'IRAP del sistema di ricostruzione parametrica dell'imponibile delle società non operative rappresenta una delle novità più gravose della disciplina; prima della modifica, infatti, non era prevista alcuna disposizione specifica con riguardo a tale imposta.

Le società che risultano non operative, quindi, subiscono l'ulteriore presunzione legale di valore della produzione netta minimo ai fini IRAP; si tratta di un valore avente natura “non originaria” in quanto “derivante” dall'ammontare del reddito minimo presunto ai fini dell'imposizione sul reddito (IRES o IRPEF).

In particolare, la base imponibile IRAP deve essere determinata in base alle regole ordinarie previste per le società operative; essa dovrà essere, quindi, confrontata con la base imponibile minima determinata in base alla disciplina sulle società non operative, assumendo quella presunta se superiore a quella effettiva.

Il reddito minimo deve essere incrementato di specifiche componenti: delle retribuzioni per il personale dipendente; dei compensi ai collaboratori coordinati e continuativi; dei compensi per il lavoro autonomo occasionale; degli interessi passivi. Quindi, la logica sottesa al processo di determinazione della base imponibile “minima obbligatoria” è quella di partire dal reddito imponibile minimo obbligatorio delle società di comodo e di aggiungervi tutte quelle componenti negative che risultano tipicamente indeducibili dalla base imponibile IRAP.

Secondo quanto espressamente affermato dall’Agenzia delle Entrate nella circ. del 17 marzo 2008, n. 21/E (e precedentemente nella circ. del 4 maggio 2007, n. 25/E), tale modalità di determinazione della base imponibile IRAP opererà anche con riferimento ai periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007 nonostante, però, la Legge finanziaria 2008 ha modificato la modalità di determinazione della base imponibile “ordinaria” IRAP “attenuando” il c.d. principio di derivazione della base imponibile IRAP dalla base imponibile IRES; quindi, per il calcolo della base imponibile minima IRAP delle società di comodo si continuerà a procedere assumendo come dato di partenza quello della base imponibile IRES minima.

A ben vedere, con l’assunzione del reddito minimo quale dato di partenza per la determinazione della base imponibile, si verifica una palese e sostanziale discriminazione, dal momento che rileveranno per le società non operative quei componenti reddituali ordinariamente non rilevanti ai fini IRAP per i soggetti operativi: fondamentale il caso dei dividendi e plusvalenze rientranti nella categoria “titoli e assimilati” ai fini della disciplina sulle società non operative (quindi per la redditività presunta espressa dalle partecipazioni, nella misura

dell'1,50%), che, ordinariamente, però, non costituiscono proventi soggetti ad imposizione ai fini IRAP. Non pare equo far confluire la redditività presunta delle partecipazioni ai fini IRAP quando le stesse non producono componenti positivi (dividendi) assoggettati in via ordinaria ad imposizione.

Lo stesso dicasi per le componenti da aggiungere al reddito minimo la cui individuazione non risulta sempre precisa: si pensi ai contributi previdenziali ed assistenziali di cui non è ben chiara l'inclusione nel reddito minimo così come non sono deducibili in base alla disciplina ordinaria dell'imposta in esame; o il trattamento di fine rapporto di lavoro se è da includere, quale altra voce di costo del personale, nel concetto di retribuzione.

Anche l'inclusione degli interessi passivi nel reddito minimo comporta l'estensione a tutti i soggetti non operativi della loro indeducibilità dalla base imponibile IRAP ⁽¹⁸²⁾.

Inoltre, vi è un'ulteriore disarmonia normativa perchè laddove la società non operativa abbia dichiarato un reddito superiore a quello minimo presunto, ovvero abbia ottenuto un provvedimento di accoglimento per la disapplicazione parziale della disciplina ai soli fini delle imposte sui redditi, dovrà in ogni caso dichiarare un valore della produzione non inferiore a quello minimo determinato ai sensi del comma 3-bis citato.

La "non operatività" non esclude il diritto di fruire delle agevolazioni fiscali specificamente previste anche o soltanto ai fini IRAP: la base imponibile minima obbligatoria potrà, cioè, essere diminuita delle deduzioni previste da determinate disposizioni agevolative (ad esempio, quelle previste per l'assunzione di nuovi lavoratori a tempo determinato o il cuneo fiscale); ciò significa che il reddito imponibile minimo obbligatorio deve essere sempre assunto al lordo delle deduzioni previste da norme agevolative ai soli fini delle imposte sui redditi, quali ad esempio i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva; la quota esente ai fini IRES per la parziale

⁽¹⁸²⁾ Per i soggetti di cui all'art. 6 del DLgs n. 446/97 gli interessi passivi rappresentano componenti negativi deducibili.

detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all'art. 87 TUIR, i dividendi esclusi da imposizione ai sensi dell'art. 89 del TUIR.

Orbene, ciò che si vuole evidenziare è che l'introduzione della presunzione anche in ambito IRAP ai fini della disciplina delle società non operative deve comunque seguire la ratio cui si ispira la disciplina dell'imposta stessa, solo in questo modo si potrà evitare l'imposizione su elementi reddituali esclusi, o, di converso, l'indeducibilità di quelli che generalmente sono deducibili.

Per risolvere la questione, si dovrebbe invocare anche in questa sede il principio di omogeneità tra la disciplina ordinaria IRAP e quella prevista per le società non operative in modo da rendere "coerente" il raffronto tra l'imponibile presunto IRAP e il valore della produzione netta effettivo. A tal fine si potrebbero considerare inclusi nel concetto di agevolazioni e deduzioni previste dal legislatore ai fini IRAP, nel rispetto del principio di omogeneità, quei componenti non rilevanti ordinariamente ai fini dell'imposta stessa, perché, come sottolineato in precedenza, "la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali specificamente previste ai fini IRAP" ⁽¹⁸³⁾.

Per tale via sarebbe possibile scomputare dalla base imponibile presunta ai fini IRAP, ad esempio, i dividendi ovvero gli interessi passivi (quali, come ricordato in nota, quelli per i soggetti di cui all'art. 6 del DLgs n. 446/97), rispettivamente come agevolazioni (escluse) e deduzioni in via ordinaria ed attuare così quell'omogeneità sopra sottolineata.

In altri termini, e a titolo di esempio, una società non operativa dovrebbe calcolare la base imponibile minima obbligatoria (IRES) senza far confluire i proventi derivanti dalle partecipazioni possedute (in quanto non riconducibili nell'ambito del valore della produzione ai fini IRAP) negli assets patrimoniali su cui vengono applicati i coefficienti di redditività minima presuntiva che costituisce il dato di partenza per la determinazione della base imponibile IRAP minima obbligatoria. L'AF continua, tuttavia, a respingere la sostenibilità di tale impostazione. Leggiamo, infatti, in una recente risoluzione, quella del 20 maggio

⁽¹⁸³⁾ Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E.

2008, n. 206/E, che “ogniqualevolta si è in presenza di uno specifico criterio di determinazione ordinaria della base imponibile lo stesso non può assumere rilevanza nella determinazione del reddito minimo IRAP, considerato che il calcolo del reddito minimo IRAP è basato su regole indipendenti rispetto a quelle utilizzate per la determinazione ordinaria del valore della produzione”, per cui “ la circostanza che i proventi da partecipazione non rientrino nella base imponibile IRAP della società non autorizza ad escludere le partecipazioni dal criterio di calcolo per la determinazione del reddito minimo presunto IRAP, considerato che tale criterio è espressamente stabilito dal legislatore nel predetto comma 3-bis dell’articolo 30”.

2 – DECORRENZA.

E’ assente una norma di decorrenza relativa alla neointrodotta disposizione riguardante l’IRAP. Come stabilito dall’Agenzia delle Entrate nella circ. 25/E del 2007, in assenza di specifiche disposizioni, la decorrenza di tale normativa va individuata nel periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2007, ai sensi del comma 1364 dell’ art. 1 della L. 296/2006 (entrata in vigore della legge finanziaria 2007).

Quindi, per i soggetti non operativi con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, ciò significa che il primo periodo nel quale sono obbligati a rispettare la base imponibile minima IRAP è stato il periodo d’imposta 2007 (modello unico 2008).

Invece, per i soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare, il primo periodo d’imposta per il quale trova applicazione l’”innovazione IRAP” è il periodo d’imposta 2006/2007 (modello unico 2007).

In verità, si sottolinea che sarebbe stato più opportuno un’applicazione della disposizione a partire dagli esercizi successivi all’entrata in vigore della finanziaria.

CAPITOLO III

TITOLO I

LA INDETRAIBILITÀ DELL'IVA ASSOLTA SUGLI ACQUISTI EFFETTUATI DALLE SOCIETÀ DI COMODO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Limiti alla disponibilità del credito IVA. 3. Limitazione all'utilizzo in compensazione. – 4. Limiti alla detrazione. – 5. Liquidazione IVA di gruppo. – 6. Trattamento delle società di comodo nell'ambito della normativa IVA: brevi spunti di riflessione. – 7. Interpretazione ministeriale. – 7.1. Segue: le motivazioni delle argomentazioni del SECIT. – 7.2. Segue: violazione del principio di neutralità dell'IVA. – 7.3. Segue: violazione della normativa comunitaria. – 8. Prospettive future della disciplina IVA per le società di comodo. – 8.1. Segue: breve excursus storico. – 8.2. Segue: il tramonto della detrazione "prospettica". – 9. Inerenza ed imposte dirette. – 10. Le attuali disposizioni normative del DPR 633/72 di contrasto alle società senza impresa e di mero godimento. – 11. Rilevanza comunitaria delle problematiche inerenti alle società di comodo. – 12. La posizione della giurisprudenza nazionale e comunitaria sull'abuso del diritto ai fini IVA.

1 - PREMessa.

Le società di comodo con le relative problematiche assumono un rilievo particolare con riferimento al campo dell'IVA proprio per la struttura e il meccanismo applicativo di tale tributo, che, come noto, è basato sul principio di "detrazione di imposta da imposta per tutto il complesso delle operazioni compiute dal soggetto in un determinato periodo di tempo".

Con la predetta detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e l'eventuale diritto al rimborso dell'eccedenza si attua il principio di neutralità del tributo nell'ambito dei passaggi compiuti dal bene o servizio prima di essere acquistati dal consumatore finale che è il solo soggetto inciso dal carico tributario; per quanti, invece, acquistano nell'esercizio di attività imprenditoriali, artistiche o professionali l'IVA costituisce una semplice "partita di giro".

Orbene, il carattere “neutrale” dell’IVA nella fase precedente il consumo, può ben favorire la creazione di società di comodo, con la funzione di mera intestazione di beni patrimoniali, costituite, quindi, al solo fine di acquistare beni destinati al consumo da parte di persone fisiche che, celandosi dietro lo schermo societario, ottengono, con l’esercizio del diritto di detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto, il rimborso del tributo versato dal cedente.

2 - LIMITI ALLA DISPONIBILITÀ DEL CREDITO IVA.

L’art. 30, comma 4, stabilisce che:

- per le società e gli enti non operativi, il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ammesso a rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell’art. 17 del DLgs 9 luglio 1997, n. 241 o di cessione ai terzi ai sensi del comma 4-ter dell’art. 5 del DL 14 marzo 1988, n. 70 convertito, con modificazioni, nella L. 13 maggio 1988, n. 154;
- qualora per tre periodi d’imposta consecutivi la società o l’ente non operativo effettui operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo inferiore all’importo che risulta dall’applicazione dei coefficienti di cui al precedente comma 1 dell’art. 30 della L. n. 724/1994, il credito Iva risultante dalla relativa dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell’Iva a debito relativa ai periodi d’imposta successivi.

Gli effetti suddetti, come vedremo in seguito, si producono anche nel caso in cui la società non operativa partecipi alla procedura della c.d. “liquidazione IVA di gruppo” di cui all’art. 73 del DPR 633/1972 ⁽¹⁸⁴⁾.

L’attuale disposizione del comma 4 dell’art. 30, è stata introdotta dal comma 15 dell’art. 35 del DL 223/2006 (c.d. manovra bis); ma già anteriormente

⁽¹⁸⁴⁾ Si veda par. 5 del presente capitolo, pag. 127.

alle novità introdotte nel 2006, il comma 45 dell'art. 3 della L 23 dicembre 1996, n. 662 prevedeva limitazioni al diritto al rimborso IVA risultante dalla dichiarazione presentata dalle società non operative.

Tale ultima disposizione prevedeva che per le società e gli enti non operativi non era ammessa al rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA presentata per l'anno che comprendeva l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificavano le condizioni di non operatività. Per quanto riguarda l'ammontare del credito per cui si negava il diritto al rimborso, si dubitava se per "eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione" si dovesse considerare in ogni caso quella indicata nella dichiarazione anche se costituita in tutto o in parte da crediti riportati da precedenti esercizi nei quali la società era operativa o, di converso, esclusivamente quella (eventuale) risultante dalle operazioni di acquisto e vendita poste in essere nell'esercizio in cui la condizione di non operatività si era verificata. Sul punto è intervenuta la Giurisprudenza che con sentenza n. 13079 del 17 giugno 2005 (Cass. civ., sez. V) ha privilegiato la prima interpretazione, e cioè che il rimborso è in sé precluso alla società non operativa a prescindere dal periodo di formazione del credito stesso.

Secondo la Suprema Corte, infatti, dalla lettera delle legge risulta con tutta evidenza che l'eccedenza di credito della quale è precluso l'esercizio del diritto di rimborso è quella "risultante dalla dichiarazione presentata" e, quindi, tutta l'eccedenza esposta in dichiarazione, costituita sia dalla differenza tra l'IVA a debito e quella a credito per le operazioni effettuate nell'anno solare, sia dall'eccedenza di credito formatasi negli anni precedenti e da questi riportata in detrazione nell'anno successivo, ai sensi dell'art. 30, secondo comma, del DPR n. 633/1972: l'espressione "eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione" possiede, sul piano letterale, un indubbio ed univoco significato tale da non consentire, quindi, all'interprete di introdurre eccezioni o limitazioni all'ambito applicativo della norma, chiaramente desumibile dal suo tenore testuale (art. 12 delle Preleggi).

Inoltre, il comma 45 dell'art. 3 della l. 662/96 citato non escludeva che il credito risultante dalla dichiarazione riferita all'anno che comprendeva l'esercizio in cui la società risultasse non operativa fosse portato in detrazione nell'anno successivo, ove ne ricorressero i presupposti, né che fosse chiesto a rimborso in caso di cessazione dell'attività ⁽¹⁸⁵⁾, configurando così, di regola, una "sospensione" e non una "preclusione" definitiva del diritto al rimborso.

Inoltre, è stato aggiunto che computare in detrazione, nell'anno successivo, l'eccedenza dell'ammontare IVA rispetto all'imposta relativa alle operazioni imponibili costituisce, in virtù dell'art. 30 del DPR 633/72, l'evento normale e "fisiologico" mentre il diritto al rimborso è riconosciuto soltanto in casi determinati. Conseguenza è che "qualora il legislatore avesse inteso attribuire alla formula indicata una portata più ristretta di quella fatta palese dal significato proprio delle parole utilizzate, avrebbe dovuto farlo espressamente, specificando che dall'ammontare dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione debba essere scorporato l'importo corrispondente ai crediti riportati dagli anni precedenti, al fine di sottrarlo al divieto di rimborso.

In conclusione, una volta che il credito IVA sarà confluito nell'eccedenza risultante dalla dichiarazione relativa ad un anno comprendente l'esercizio in cui si sono verificate le condizioni di non operatività, non assume rilievo la circostanza che esso sia maturato in anni precedenti. Il limite al rimborso del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale riguarda l'intero ammontare dello stesso, a prescindere dal periodo nel corso del quale tale credito si è in sostanza formato e quindi, anche se ciò è avvenuto nelle precedenti annualità in cui la società risultava operativa ⁽¹⁸⁶⁾.

Con l'intervento modificativo del DL 223/2006 la preclusione al rimborso del credito IVA è riproposta, come detto in precedenza, all'interno del comma 4 dell'art. 30 con disposizione che ricalca sostanzialmente quella contenuta nella L. 662/1996.

⁽¹⁸⁵⁾ In tal senso anche la circolare 13 febbraio 1997, n. 36/E.

⁽¹⁸⁶⁾ L'assunto ha trovato conferma nella risoluzione n. 225 del 10 agosto 2007 dell'Agenzia delle Entrate.

Le novità introdotte dall'art. 35, comma 15 del DL 223/2006 concernono invece la previsione della preclusione all'utilizzo del credito IVA in compensazione con altri tributi ai sensi dell'art. 17 del DLgs 9 luglio 1997, n. 241, ed inoltre, alla cessione di cui ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter del DL 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 13 maggio 1988, n. 154. Quindi, la originaria penalizzazione è stata di recente ulteriormente ampliata.

L'attuale primo periodo del comma 4 dell'art. 30 preclude, quindi, tutte le possibili utilizzazioni del credito IVA annuale: il rimborso dall'Erario; la compensazione con altri tributi e contributi; la cessione a terzi.

Alla società non operativa, perciò, viene consentito di usufruire del proprio credito IVA annuale solo in compensazione "IVA su IVA" nell'ambito delle liquidazioni periodiche successive alla sua maturazione, in relazione alle quali la società non operativa risultasse a debito verso l'Erario e non ulteriormente a credito.

Con la circolare 25/E del 4 maggio 2007 è stato chiarito da parte dell'Agenzia delle Entrate che il disposto del primo periodo del comma 4 dell'art. 30 concerne esclusivamente il credito IVA che risulta dalla dichiarazione annuale e non anche i crediti IVA "infrannuali" che il contribuente possa eventualmente chiedere a rimborso quando sussistono i presupposti di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633/72. Inoltre, nell'ipotesi in cui la società risultasse a fine periodo non operativa ed abbia nel frattempo chiesto ed ottenuto nello stesso esercizio tali rimborsi infrannuali, questi ultimi dovranno essere oggetto di restituzione, ai sensi del comma 6 dell'art. 38-bis del DPR n. 633/72, maggiorati di interessi, ma senza applicazioni di sanzioni ⁽¹⁸⁷⁾.

⁽¹⁸⁷⁾ Nel caso in cui il periodo d'imposta non coincide con l'anno solare si ritiene che il momento di "blocco" e di "sblocco" del credito IVA, quale risulta dall'ultima dichiarazione annuale presentata dalla società, sia da individuare con riferimento alla data di chiusura del periodo d'imposta rilevante ai fini delle imposte sul reddito.

3 - LIMITI ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE.

Quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al rimborso infrannuale, si ritiene valga anche per l'utilizzo in compensazione del credito IVA, cioè che sia ammessa anche la richiesta di compensazione del credito infrannuale. La limitazione alla compensazione orizzontale del credito IVA è collegata al mancato superamento del test di operatività della società basato sul raffronto tra ricavi figurativi e "ricavi" effettivi: in altri termini la società non operativa resta tale anche se produce un reddito superiore a quello minimo, quindi, anche in tal caso opera la limitazione al rimborso e alla compensazione del credito annuale IVA.

Perciò, anche qualora la società non operativa si adegui al reddito minimo presunto in dichiarazione, dovrebbe persistere la preclusione in quanto anche in tale ipotesi permane il mancato superamento del test di operatività.

Si aggiunge che in sede di disapplicazione parziale della disciplina con provvedimento emesso dal Direttore Regionale delle Entrate, adducendo circostanze che impediscano il raggiungimento del reddito minimo, ma non dei ricavi figurativi, non si evita comunque l'operare delle preclusioni in tema di utilizzo del credito annuale IVA, dal momento che queste sono superate soltanto con la disapplicazione integrale della disciplina per eventi che incidono sui ricavi figurativi risultanti dal test di operatività ⁽¹⁸⁸⁾.

⁽¹⁸⁸⁾ Con la circolare n. 5 del 2 febbraio 2007 L'Agenzia delle Entrate ha precisato che: "resta inteso che la particolare situazione appena evidenziata (impossibilità di raggiungere il reddito minimo richiesto dalla presunzione, in presenza di costi straordinari) prelude ad un accoglimento parziale dell'istanza, volta a disapplicare la normativa sulle società non operative unicamente ai fini delle imposte sul reddito e non anche dell'IRAP e dell'IVA; ciò in quanto non avendo addotto

4 - LIMITI ALLA DETRAZIONE.

Il secondo periodo del comma 4 dell'art. 30 stabilisce che il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi nel caso in cui lo status di non operatività di una società persista per tre periodi d'imposta consecutivi. Riassumendo, quindi il comma 4 prevede due "livelli progressivi di coercizione" sul credito IVA risultante eventualmente dalla dichiarazione annuale di un soggetto non operativo: al verificarsi dello status di non operatività si limita il solo scomputo dall'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi; al persistere dello status di non operatività per tre periodi d'imposta consecutivi è stabilita la definitiva decadenza del credito IVA, escludendo il possibile e residuo utilizzo dello stesso.

Come sottolineato con circolare 25/E del 2007 dall'Agenzia delle Entrate affinché operi questo effetto decadenziale devono sussistere entrambe le seguenti condizioni (che perciò non sono alternative):

- la società deve risultare non operativa per tre periodi d'imposta consecutivi;
- la società non deve aver effettuato, in alcuno dei tre periodi di imposta consecutivi, un volume di affari rilevante ai fini IVA di importo pari a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al comma 1 dell'art. 30.

Ciò significa che l'effetto di decadenza del credito IVA formatosi fino alla chiusura del terzo periodo d'imposta di non operatività consecutiva viene evitato qualora in relazione ad almeno uno di tali periodi la società non operativa (perché ha sviluppato un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e altri componenti ordinari inferiore all'ammontare dei componenti positivi minimi presuntivi)

valide ragioni per giustificare l'inadeguatezza dei ricavi dichiarati, la società è da considerarsi non operativa ai fini della disciplina in commento".

realizza un volume di affari rilevante ai fini IVA che supera l'ammontare dei componenti positivi minimi presuntivi calcolati ai fini del test di operatività.

La verifica della sussistenza del diritto alla detrazione del credito IVA va effettuata alla fine di ogni periodo di imposta prendendo in considerazione il biennio precedente; la limitazione opera a decorrere dal periodo successivo a quello osservato.

Gli elementi da confrontare, in base alla circolare 25/E del 2007 sono: i ricavi figurativi e il volume di affari IVA determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 633/72.

Le condizioni poste per la limitazione fanno riferimento, quindi, ad elementi aventi natura diversa (i ricavi, gli altri proventi e gli incrementi di rimanenze risultanti dal conto economico ed assunti al valore medio dell'esercizio preso in considerazione e dei due precedenti, dall'altro il volume di affari IVA dell'esercizio corrente): ciò potrebbe comportare un "disallineamento fisiologico" tra i ricavi ai fini delle imposte sul reddito ed il volume di affari rilevante ai fini IVA. Infatti, nel computo del volume di affari IVA non sono inclusi gli incrementi delle rimanenze ed altri proventi effettivi imputati al conto economico rilevanti, di converso, ai fini del test di operatività (si riporta anche l'esempio delle plusvalenze dalla cessione di beni strumentali, qualora la cessione di beni ammortizzabili non rientra nel computo del volume di affari ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 633/72).

Orbene, ci si chiede in quali casi può verificarsi l'ipotesi di contemporanea presenza delle due condizioni predette, dal momento che al mancato superamento del test di operatività si accompagna contestualmente un volume di affari IVA inferiore all'ammontare dei componenti positivi minimi presuntivi (ricavi figurativi): "solo in casi molto particolari"; si è fatto l'esempio di effettuazioni di operazioni rilevanti ai fini della determinazione del volume di affari IVA che diano, però, luogo a componenti positivi di reddito di "natura straordinaria", oppure all'effettuazione di operazioni in nome proprio, ma per conto terzi (nello schema del mandato senza rappresentanza) che potrebbero rilevare ai fini IVA,

ma dal punto di vista economico costituiscono mere partite finanziarie, anziché componenti positivi e negativi (¹⁸⁹).

Qualora intervenga un provvedimento di disapplicazione totale della disciplina per un determinato periodo d'imposta, quest'ultimo (periodo d'imposta) dovrebbe essere escluso da quelli di non operatività anche ai fini della esame triennale per l'operare delle limitazioni alla detrazione del credito IVA(¹⁹⁰). Tuttavia la legge (art. 30, comma 4-bis) richiede di dimostrare al soggetto interessato in sede di interpello le **ulteriori** e specifiche oggettive situazioni che non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA. Non è chiaro, in realtà, quali altre ragioni possa addurre la società laddove abbia dimostrato di non poter raggiungere un importo di ricavi effettivi pari a quello dei ricavi figurativi (¹⁹¹).

Diversamente, la disapplicazione parziale della disciplina potrebbe non comportare il superamento della presunzione di operatività (ma, ad esempio, soltanto l'esclusione di alcuni assets patrimoniali) e quindi non comportare l'esclusione del periodo interessato da quelli per i quali è operante il limite alla detrazione del credito annuale IVA (¹⁹²) (¹⁹³) (¹⁹⁴).

(¹⁸⁹) In tal senso si veda E. ZANETTI, *Obblighi e adempimenti delle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 14 del 7 aprile 2008, pagg. 2-2603.

(¹⁹⁰) L'accoglimento della disapplicazione, laddove integrale, infatti, incide sul mancato raggiungimento dei ricavi figurativi e quindi sulla "disapplicazione" del test di operatività.

(¹⁹¹) In altri termini, non sembra che la società debba indicare le specifiche ragioni del mancato compimento delle "operazioni rilevanti" IVA qualora abbia dimostrato di non poter raggiungere un importo di ricavi effettivi pari a quello dei ricavi figurativi. Quindi, il superamento della presunzione del test di operatività e la riconosciuta impossibilità di raggiungere le soglie di ricavo figurativo dovrebbero produrre effetto anche sulle "operazioni rilevanti" ai fini IVA.

La problematica affrontata non è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'AF.

(¹⁹²) Si ribadisce che la disapplicazione, infatti, potrebbe incidere soltanto sul mancato raggiungimento del reddito minimo presunto senza determinare il superamento del test di operatività; quindi la società continua ad essere qualificata non operativa.

(¹⁹³) La norma esaminata nel paragrafo ha trovato applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, quindi, il periodo 2006 va considerato per l'operare della perdita definitiva del credito annuale IVA, il primo periodo del triennio di osservazione. Pertanto la prima applicazione della limitazione alla detrazione si verificherà al 31 dicembre 2008, qualora le condizioni previste (non operatività della società e ammontare del volume d'affari inferiore ai ricavi figurativi) si sono verificate nel biennio 2006-2007.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidenti con l'anno solare occorrerà calcolare il volume d'affari alla data di scadenza di ciascun esercizio e confrontarlo con i ricavi figurativi risultanti alla stessa data.

5 - LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO.

L'art. 73 del DPR 633/72 al comma 3 consente alle società controllante e alle società da questa controllate di procedere in modo unitario alla liquidazione dell'IVA dovuta da ciascuna di esse, ossia sulla base di un unico versamento che consente di compensare orizzontalmente i debiti verso l'Erario delle società del gruppo che chiudono la liquidazione con un obbligo di versamento con i crediti verso l'Erario delle società del gruppo per le quali si determina un'eccedenza di IVA acquisti detraibile. Con la risoluzione del 30 gennaio 2008 n. 26/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in cui una delle società incluse nella liquidazione IVA di gruppo risulti non operativa, l'eventuale eccedenza di versamento IVA imputata al gruppo da tale società non può essere utilizzata in compensazione dell'imposta dovuta dalle altre società del gruppo né essere chiesta a rimborso da parte della società controllante. In altri termini, anche nel caso di partecipazione di una società alla liquidazione dell'IVA secondo la disciplina dei gruppi, lo status di non operatività comporta l'"arresto" del credito IVA ai sensi del comma 4 dell'art. 30. L'Agenzia delle Entrate giunge, in verità, a tale conclusione sulla base del fatto che il trasferimento delle eccedenze di versamenti IVA a favore del gruppo costituisce fattispecie assimilabile a quella della richiesta a rimborso delle predette eccedenze da parte della società medesima che le ha prodotte ⁽¹⁹⁵⁾.

⁽¹⁹⁴⁾ Per l'analisi dei dubbi di incompatibilità con la normativa comunitaria si rinvia ai parr. 11 e 12 del presente capitolo.

⁽¹⁹⁵⁾ Qualora nelle liquidazioni periodiche effettuate in corso d'anno siano state utilizzate eccedenze di versamenti IVA imputate al gruppo da parte di società che "a consuntivo" è risultata essere non operativa la società controllante dovrà procedere in sede di dichiarazione annuale, alla restituzione degli importi utilizzati, maggiorati di interessi, ma senza applicazioni di sanzioni.

6 - TRATTAMENTO DELLE SOCIETÀ DI COMODO NELL'AMBITO DELLA
NORMATIVA IVA: BREVI SPUNTI DI RIFLESSIONE.

Le operazioni attive delle società commerciali (cessioni di beni o prestazioni di servizi da loro effettuate), a differenza di quelle poste in essere dalle persone fisiche, che necessitano, ai fini dell'imposizioni IVA, di essere effettuate nell'esercizio di impresa (cd. requisito soggettivo), sono ritenute, per presunzione assoluta, come rientranti in tale esercizio imprenditoriale (art. 4, comma 2 e 3, DPR 26 ottobre 1972, n. 633). E' sufficiente, quindi, la forma giuridica rivestita, quella di società, con la sola esclusione della società semplice, per attrarre nell'orbita dell'IVA tutte le operazioni attive poste in essere dalla medesima a prescindere dal tipo di attività svolta, commerciale, agricola, ecc... In altri termini, tutte le operazioni attive delle società commerciali, in base alla presunzione assoluta di imprenditorialità, sono sottoposte a tassazione generalizzata.

Tale presunzione assoluta di imprenditorialità trova giustificazione (in base alla Rel. Min. al DPR n. 633/72) nella netta separazione tra il patrimonio dei soci e quello della società, il che comporta che le operazioni poste in essere dall'ente collettivo sono riferibili a quest'ultimo e non alle persone fisiche dei soci e, quindi, rientrano, senza possibilità di dubbio, nell'esercizio d'impresa. La predetta motivazione accomunerebbe, però, situazioni in cui la suddetta separazione è netta (società di capitali) con ipotesi in cui la suddetta separazione è imperfetta (società personali) ⁽¹⁹⁶⁾. La soluzione adottata dal legislatore, tuttavia, ha il pregio di non prestarsi ad equivoci dal punto di vista interpretativo, facilitando, da una parte, il comportamento degli enti collettivi e dall'altra, estendendo al massimo, in rapporto al presupposto soggettivo, il campo di applicazione della norma tributaria di imposizione, al fine di garantire la parità concorrenziale fra tutti gli operatori economici, evitando che, per carenza del

⁽¹⁹⁶⁾ R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

richiamato presupposto soggettivo, determinati beni e servizi possano giungere al consumo con minor carico d'imposta ⁽¹⁹⁷⁾.

Per quanto riguarda l'aspetto passivo, ossia il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati dalle società non operative, o senza impresa che dir si voglia, prima delle modifiche apportate dal DLgs 313/97, non vigeva un'analogia norma che per espressa presunzione assoluta, riconoscesse la detraibilità dell'IVA fatturata ai suddetti soggetti. La normativa applicabile, quindi, era quella di portata generale di cui all'art. 19, comma1, del DPR n. 633/72 che consente il diritto a detrazione "dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

7 - INTERPRETAZIONE MINISTERIALE.

Il fenomeno della società senza impresa in ambito IVA, in passato (prima dell'entrata in vigore della L. 724/94), è divenuto argomento di ampia discussione a seguito di un intervento del SECIT che diede origine alla delibera del 23 settembre 1991, n. 77 ⁽¹⁹⁸⁾.

L'innescò per l'accertamento compiuto dal SECIT aveva avuto ad oggetto il fenomeno dell'acquisto di immobili da parte di apposite società immobiliari per azioni, che venivano finanziate, per rendere possibile l'acquisto, e poi incorporate

⁽¹⁹⁷⁾ Tuttavia, in alcuni casi e per talune fattispecie particolari, anche per l'imponibilità delle operazioni attive, è sorto il problema di individuare le società costituite in assenza di effettive esigenze imprenditoriali, al solo fine di elusione fiscale o di società comunque svolgenti attività meramente occasionali, senza, quindi, il requisito della professionalità, quindi abitualità.

⁽¹⁹⁸⁾. A tale circolare sono seguite altre RR.MM. di analogo contenuto: R.M. 30 dicembre 1991, n. 501239; R.M. 28 luglio 1992, n. 530643. In giurisprudenza si è adeguata alla tesi ministeriale la C.T. 1°, Salerno sez. I, 1 marzo 1994, n. 59/64 in *Rass. Trib.* 4/1995 pag. 733; C.T. 1°, Modena sez. IV del 24 ottobre 1984, n. 172 in *Rass. Trib.* 1986 parte II, pagg. 262 e ss; contra C.T. 1° Milano sez. I del 30 dicembre 1992, n. 379 in *Fisco* 25/93 pag. 7154; C.T. 1° Milano sez. IV n. 199, 22 febbraio 1993 in *Boll. Trib.* 1993, pag. 695.

da società di assicurazione. Tale operazione, indicata da più parti elusiva⁽¹⁹⁹⁾, consentiva all'impresa di assicurazione, ordinariamente impossibilitata alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti per l'operare del pro-rata ex art. 19, comma 3, del DPR n. 633/72, in quanto caratterizzata dalla presenza di operazioni attive pressoché totalmente esenti, di aspirare alla detrazione dell'IVA assolta a monte dalle società immobiliari che mai avrebbe ottenuto attraverso la costruzione in proprio o l'acquisto degli immobili. Il Comitato di coordinamento del SECIT, attraverso una serie di argomentazioni giunge alla conclusione che debba essere negato il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti fatto valere dalle suddette società.

Davanti al caso concreto gli ispettori del SECIT avevano cercato di individuare nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto una norma antielusiva, idonea a contrastare il diritto al rimborso del contribuente. Ponendo a confronto l'art. 4, comma 2, numero 1), con l'art. 19, comma 1, del decreto IVA si era individuata una particolare differenza letterale. La conclusione tratta portava ad affermare che mentre le operazioni attive delle società di capitali concretizzavano sempre attività imprenditoriali se effettuate da società di capitali, gli acquisti effettuati a monte avrebbero dato origine alla detrazione dell'imposta relativa solo a condizione che "i beni o i servizi importati od acquistati fossero inerenti all'effettivo esercizio dell'impresa, cioè se collegati allo svolgimento in concreto dell'attività imprenditoriale.

7.1 - *SEGUE: LE MOTIVAZIONI DELLE ARGOMENTAZIONI DEL SECIT.*

Secondo le argomentazioni del SECIT il motivo di tale diversità di trattamento era chiaro: " la norma in questione ha, difatti, un chiaro fine antielusivo. Le società di capitali hanno funzionalmente ad oggetto una attività

⁽¹⁹⁹⁾ F. DEZZANI, *Fusione elusiva. Incorporazione di immobiliare da parte di compagnie di assicurazione*, in *Il Fisco*, n. 39/1992, pagg. 9387 e ss; A. GIOVANNINI, *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, pagg. 987 e ss.

imprenditoriale, tant'è che la Suprema Corte è arrivata (cfr. Cass. 1 dicembre 1987, n. 8939) ad escludere addirittura l'esistenza della società, ove una tale attività non fosse poi esercitata in concreto. Il legislatore tributario ha ritenuto perciò che tali strutture dessero sicura garanzia all'esistenza di una sottostante attività economica produttiva di ricchezza da poter assoggettare all'imposizione IVA, ma, per evitare in radice che, a fronte del verificarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi effettuate da una struttura sociale dei tipi indicati, i contribuenti ponessero in dubbio, con intenzionali ed artificiosi contestazioni, l'esistenza della sottostante attività d'impresa in relazione ad una o più o tutte le operazioni sociali innescando così un difficile e defatigante contenzioso che turbasse il prelievo dell'IVA, ha introdotto a tutela del Fisco la presunzione assoluta in questione. Ciò è tanto vero che, quando si è trattato di disciplinare, non già l'IVA dovuta sulle operazioni attive, ma la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni passive, cioè, agli acquisti a monte, la legge (artt. 17, comma 1, e art. 19, DPR n. 633/72) ha espressamente posto la condizione che i beni e i servizi importati o acquistati fossero sempre inerenti allo (effettivo) esercizio dell'impresa, di conseguenza ove una società non svolga in concreto attività imprenditoriale, essa non può procedere a detrazioni dell'IVA assolta, dovuta o addebitabile sulle operazioni passive.

La società senza impresa è d'altronde, in realtà, proprio in quanto tale, un'entità del tutto assimilabile al consumatore finale, per quel che riguarda gli acquisti (tra l'altro non le si potrebbe applicare l'art. 41, comma 4, DPR n. 633/72 sull'obbligo di produrre documenti sostitutivi delle fatture eventualmente non emesse da cedenti o committenti imprenditori), essendo imprenditore per le operazioni attive solo ed esclusivamente per presunzione legislativa. Ulteriore conferma della necessaria dipendenza dal concreto esercizio di una attività d'impresa dell'ammissibilità della detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti, si trae infine dal caso degli acquisti non inerenti all'attività d'impresa svolta da una società in base all'oggetto sociale, acquisti per i quali è pacificamente preclusa la detrazione, pur essendo altrettanto pacifico che

i beni così acquistati, se rivenduti da quella stessa società, danno comunque luogo, proprio perché ceduti da una società, a cessioni imponibili IVA, anche se non hanno alcuna relazione con l'oggetto sociale. Se ciò è vero per singoli acquisti non inerenti all'attività d'impresa, sarà altrettanto vero se gli acquisti non inerenti, finiscono per coincidere addirittura con la totalità degli acquisti, allorché manchi del tutto una attività di impresa ⁽²⁰⁰⁾.

L'effetto economico di duplicazione d'imposta, che può derivarne (l'IVA sull'acquisto rimasta a carico della società si aggiunge a quella che inciderà sull'acquirente finale), è stato dunque consapevolmente accettato dal legislatore sia per la previsione generale dell'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/72, che per altre previsioni di analogo carattere ⁽²⁰¹⁾, anche se ciò produce "qualche disarmonia", peraltro marginale rispetto al complessivo funzionamento dell'imposta, con l'altro principio della neutralità dell'IVA.

Molti sono i casi in cui il legislatore, per sua scelta di politica legislativa ha ritenuto che la semplice inerenza non fosse sufficiente a giustificare la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni passive. E così, talvolta, ha chiesto qualcosa di più, come la ricomprensione dei beni acquistati nell'oggetto ("formano l'oggetto" dell'attività propria dell'impresa: cfr. art. 19 bis 1, lett. a) DPR n. 633/72); altre volte ha escluso la detraibilità in via assoluta (cfr. ultima parte dell'art. 19, comma 2) ⁽²⁰²⁾.

Queste ipotesi nelle quali non è sufficiente ai fini della detraibilità dell'IVA a monte che gli acquisti o le importazioni siano effettuati nell'esercizio dell'impresa sono elencate tassativamente nel comma 2 dell'art. 19 e con riferimento puntuale ad esse l'art. 2, comma 3, lett. h) è diretta ad evitare l'effetto duplicativo di detrazioni non ammesse a monte, se rapportabili ad operazioni

⁽²⁰⁰⁾ Si vedano *ex multis* Ris. Min. 1 luglio 1981, n. 411817, in *Il Fisco*, n. 29/1981, pag. 3295; e Ris. Min. 22 luglio 1981, n. 332222, in *Il Fisco*, n. 33/1981, pag. 3783 in cui l'AF aveva già considerato deducibile l'IVA assolta "a monte" solo ed esclusivamente per quella quota di beni e servizi "ricongiungibili all'oggetto sociale" o che, comunque, possono funzionalmente collegarsi allo scopo sociale.

⁽²⁰¹⁾ La maggiore imposta, della quale l'art. 60, ultimo comma, DPR n. 633/72 preclude la rivalsa, non si aggiunge forse a quella che inciderà sul consumatore finale?

⁽²⁰²⁾ Nella formulazione normativa attuale.

imponibili effettuate a valle. Quindi, il legislatore ha inteso evitare l'effetto duplicativo soltanto nei casi tassativamente previsti; inoltre l'art. 2, comma 3, lett. h) si riferisce soltanto al secondo comma e non al primo dell'art. 19 essendo teso ad evitare la duplicazione d'imposta ma soltanto nelle ipotesi di acquisti che pur mancando dei requisiti particolari di cui all'art. 19, comma 2, abbiano tuttavia quello generale dell'inerenza prescritto dall'art. 19, comma 1".

In definitiva, in tema di società di capitali, l'ammissibilità delle detrazioni dell'IVA a monte dipendeva, in base a tale prospettazione, da un'indagine di fatto, rivolta ad accertare l'oggettivo impiego ed utilizzo del bene acquistato, nell'ambito di un ciclo produttivo o distributivo. Il SECIT ne fece allora derivare, come corollario, che tale fatto giuridico non era rinvenibile, laddove le società immobiliari non realizzavano concretamente lo scopo della produzione di beni o servizi, da offrire nel mercato, ovvero lo scambio di beni o servizi prodotti da altri.

Dopo aver enunciato i motivi per cui le società senza impresa, le cui operazioni attive sono pur sempre oggetto di imposizione, non hanno il diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di beni e servizi, il SECIT identifica tali società in quelle immobiliari aventi come oggetto tipico "l'acquisto, vendita, permuta, costruzione o ricostruzione di fabbricati civili, rurali ed industriali, gestione dei medesimi, acquisto e vendita dei terreni" e che invece, nella realtà, nel più o meno breve tempo della loro esistenza effettuano unicamente acquisti di immobili, o addirittura di uno soltanto, limitandosi poi unicamente a una mera attività di godimento di tali beni consistente nella manutenzione, locazione e concessione in affitto. Secondo la già citata sentenza della Suprema Corte n. 8939/1987, che si è occupata proprio di una società immobiliare costituita nella forma della società per azioni, l'attività di impresa è da escludersi in tali ipotesi e conseguentemente, aggiunge il SECIT, va disconosciuto il diritto della detrazione: si ha attività imprenditoriale, secondo la Suprema Corte, infatti, quando il complesso strutturale organizzato a base soggettiva, che costituisce lo scheletro della società, il suo aspetto statico, è concretamente utilizzato per la produzione di beni o servizi

da offrire sul mercato, ovvero per lo scambio di beni o servizi prodotti da altri, allo scopo di dividerne gli utili conseguiti, realizzando così l'indispensabile funzione dinamica della società. In particolare non costituisce attività d'impresa, ma una mera attività di godimento di beni, l'acquisto di immobili urbani o di fondi rustici, la loro manutenzione, locazione o concessione in affitto.

Rifacendosi alla sentenza della Suprema Corte in tema di società senza impresa si è individuato il regime IVA di questo particolare soggetto riconoscendolo imprenditore per le sole operazioni attive e considerandolo, di converso, "un'entità del tutto assimilabile al consumatore finale" per quel che concerne gli acquisti ⁽²⁰³⁾.

A poco tempo di distanza l'AF confermava la precedente impostazione, applicandola ad un'ipotesi non riguardante una società immobiliare: in tale sede veniva disconosciuta la detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto di beni mobili effettuato da una società armatoriale che, nel concreto, non aveva posto in essere alcuna attività se non nei confronti di "persone collegate alla vita societaria" e veniva perciò considerata una comunione di godimento dissimulata. L'Amministrazione finanziaria, infatti, recepì nella Circ. Min. 17 dicembre 1991, n. 57 il contenuto della delibera n. 77/91 del Comitato di coordinamento del SECIT, sancendo, quindi, "la preclusione della detrazione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72 per le società che, a prescindere dalle previsioni statutarie non esercitino in concreto alcuna attività d'impresa" ⁽²⁰⁴⁾.

E' di tutta evidenza che il principio accolto nella circolare suddetta ha avuto una enorme rilevanza pratica, in quanto è venuto a sancire il divieto assoluto, per le società di gestione immobiliare, di detrarre l'IVA assolta a monte sugli acquisti.

⁽²⁰³⁾ Anche in passato il Ministero aveva considerato deducibile l'IVA assolta a monte solo ed esclusivamente per quella quota di beni e servizi "riconducibili all'oggetto sociale" o che, comunque possono funzionalmente collegarsi allo scopo sociale (Risol. Min. del 1 luglio 1981, n. 411817, in *Il Fisco* n. 29/1981, pag. 3295; Risol. Min. 22 luglio 1981, n. 332222, in *Il Fisco*, n. 33/1981, pag. 3783).

⁽²⁰⁴⁾ Si vedano anche: Ris. 30 dicembre 1991, n. 501329 e Ris. 28 luglio 1992, n. 530643.

Si sottolinea che, in questo modo, veniva superata l'esigenza di un'indagine di fatto volta a provare l'assunto della società senza impresa, introducendo una presunzione di non imprenditorialità per tutte le società immobiliari non caratterizzate da un dinamismo che, a dire il vero, non appartiene loro in quanto tali.

La questione ha formato oggetto di acceso dibattito sia in dottrina che in giurisprudenza a volte anche con la prospettazione di soluzioni di segno opposto⁽²⁰⁵⁾.

7.2 - *SEGUE: VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IVA.*

Avverso la tesi del SECIT furono sollevate, all'epoca dei fatti, argomentazioni di indubbio valore che di seguito si sintetizzano ⁽²⁰⁶⁾. Il carattere dell'interpretazione ministeriale era dirimente in quanto comporta una evidente

⁽²⁰⁵⁾ S. BARALDI, *Detrazione dell'IVA nelle società senza impresa*, in *Rass.Trib.* 1986, II, pagg. 264 e ss, F. GALLO, *Problematiche fiscali della fusione*, (inserto *Fisco* n. 29/1992, par. VI).

⁽²⁰⁶⁾ La dottrina più attenta aveva già eccepito, all'indomani della pubblicazione delle prime interpretazioni ministeriali in materia di società senza impresa, che la risposta più adeguata alle operazioni elusive sopra ricordate andava ricercata nella Direttiva comunitaria riguardante l'IVA, dove all'art. 20, comma 6, era sancita la possibilità per i singoli Stati membri di prevedere, in caso di passaggio da un regime normale di imposizione ad uno speciale e viceversa, l'adozione di disposizioni volte ad evitare che il contribuente ne risultasse avvantaggiato o svantaggiato in modo giustificato; sin da allora si suggeriva pertanto di considerare come "cessione" il passaggio di beni "tra regimi a diversa detrazione, creando quindi delle eccezioni alla "naturale" neutralità ai fini IVA di operazioni quali, appunto, la fusione.

Con diversi anni di ritardo il principio posto alla base del precedente ragionamento è stato fatto proprio dal nostro legislatore, il quale ha previsto, al comma 1, lett. c), n. 2), del DL 30 dicembre 1993, n. 557 l'estensione della rettifica della detrazione ex art. 19-bis del DPR n. 633/72 (pro rata temporis) anche alle acquisizioni di beni ammortizzabili avvenute in occasione di fusioni, scissioni, cessioni di aziende (o singoli rami) e di conferimenti. Tale norma è divenuta ancora più efficace con l'entrata in vigore dell'art. 16-bis, comma 1, lett. f), del DL 23 febbraio 1995, n. 41, ove era sancita l'estensione della rettifica della detrazione a tutti gli immobili, anche non strumentali ed ammortizzabili. A parte questa evoluzione legislativa, che eliminava le ipotesi elusive che davano origine alla "repressione" delle immobiliari che vantavano crediti ai fini IVA, gli esperti di diritto tributario hanno contestato in vari modi le asserzioni del Ministero. Sul punto si vedano: A. GIOVANNINI, *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1993, I, pagg. 987 e ss; R. LUPI, *Società senza impresa, detrazione IVA e "fiscaltà dell'imprevedibile"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, pagg. 875 e ss. R. CORDA e P. LAZZARO, *Ancora sulle società di gestione immobiliare*, in *Il Fisco*, n. 6/1993, pagg. 2002.

asimmetria tra il contenuto dell'art. 4 in forza del quale tutte le operazioni attive delle società sono imponibili, e l'interpretazione restrittiva dell'art. 19, che consentirebbe la detrazione dell'IVA relativa ai soli acquisti inerenti ad una impresa concretamente operante. Si verificava quindi un'irrazionale duplicazione d'imposta, laddove caratteristica specifica dell'IVA è quella di colpire il solo "valore aggiunto" con esclusione di effetti cumulativi, presenti, invece, nella precedente imposizione a cascata (IGE, imposta generale sull'entrata).

In verità la allora legge delega della riforma tributaria (in particolare art. 5, punto 6, L. 9 ottobre 1971, n. 825) aveva sancito il diritto "a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta dal soggetto o a lui addebitata in dipendenza di atti relativi alla produzione o al commercio di beni o di servizi" sia pure "con le eccezioni necessarie per prevenire le evasioni": in altri termini, la deduzione dell'IVA si legittima nella misura in cui essa si trovi inclusa nel costo dei beni o servizi oggetto di scambio imponibile ed in quanto cessioni e prestazioni siano posti in essere fra soggetti la cui qualità di soggetti IVA consenta la deduzione di quest'ultima assolta a monte ⁽²⁰⁷⁾.

La Relazione ministeriale al DPR n. 633/72 ha evidenziato tale principio, trasfuso nell'art. 19, chiarendo che " nel determinare i limiti alla detraibilità, la norma è sostanzialmente ispirata a criteri di larghezza e ciò nella considerazione che l'accredito dell'IVA afferente agli acquisti è l'istituto che giustifica l'esistenza stessa della nuova imposta". In conformità alla legge delega la Relazione ministeriale precisa che le condizioni per l'esercizio del diritto di detrazione sono due: gli acquisti devono essere effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione; gli acquisti non devono essere utilizzati nelle operazioni esenti ex art. 10, comma 1.

La prima condizione è intesa, quindi, ad evitare che della detrazione possano beneficiare quei beni e quei servizi che il soggetto acquista non nell'esercizio dell'attività imprenditoriale ma come consumatore finale. La Relazione ministeriale si conclude pertanto con l'affermazione che in pratica, il

⁽²⁰⁷⁾ V. DE NARDO - R. NAPOLITANO, *La riforma tributaria*, Roma, 1972.

divieto di detrazione dell'imposta è circoscritto alle prestazioni di servizi elencate nell'art. 10, comma 1, e tale divieto trae origine essenzialmente dall'esigenza di evitare che le imprese con cifra di affari esente siano, in assenza di un debito d'imposta, costantemente in credito verso l'Erario per l'imposta pagata a monte.

Nessun divieto quindi si trovava nella normativa della riforma per quanto attiene specificamente alle società di godimento o senza impresa. In sostanza il SECIT aveva aggiunto alle ipotesi di indetraibilità suindicate (difetto di inerenza all'impresa del singolo acquisto, perché destinato al consumo, e destinazione dell'acquisto ad attività esenti ex art. 10, DPR n. 633/72) un'altra ipotesi, costituita dal tipo di attività della società, attività estrinsecantesi in concreto nella mera gestione e godimento di un bene, ovvero cd. società senza impresa.

La tesi del SECIT si basava su argomentazioni tratte dalla giurisprudenza civilistica; in particolare viene richiamata la sentenza della Corte di Cassazione (n. 8939/87) ⁽²⁰⁸⁾, già analizzata nei precedenti capitoli. Del resto la sentenza è stata resa nell'ambito di una azione proposta in sede civile, dagli affittuari di un fondo rustico, intesa ad ottenere il riconoscimento del diritto di prelazione, a seguito di cessione a terzi di azioni della società proprietà di un unico immobile.

Le obiezioni a tale ricostruzione ovvero alla estensione *sic et simpliciter* di soluzioni civilistiche all'ambito tributario possono così riassumersi ⁽²⁰⁹⁾ : come noto, la dottrina si mostra cauta nell'utilizzare, per l'interpretazione della normativa tributaria, principi tratti da un'altra branca dell'ordinamento; le norme tributarie tendono a garantire, da una parte, la stabilità del bilancio dell'ente

⁽²⁰⁸⁾ Si veda retro par. 7.1, pag. 130.

⁽²⁰⁹⁾ Primariamente la stessa Suprema Corte riconosce che non è necessaria, al fine della attribuzione della qualifica di imprenditore, l'attualità dell'esercizio dell'attività imprenditoriale da parte della società, in quanto la suddetta qualificazione sussiste, potenzialmente, anche prima della sua concretizzazione, nel periodo necessario alla società per l'organizzazione dell'impresa e per il compimento delle attività preliminari all'esercizio effettivo dell'attività imprenditoriale, indicata nell'atto costitutivo come scopo sociale. Nella realtà vi sono poi figure di società che si pongono al confine tra l'esercizio d'impresa e il mero godimento di un bene, passando, senza soluzione di continuità, dall'uno all'altro oppure che può verificarsi che alcuni beni sociali formano oggetto di mero godimento ed, altri, invece, oggetto dell'attività d'impresa. Riuscirebbe allora di difficile collocazione il caso in cui, dopo un periodo di mero godimento, la società si determinasse ad utilizzare i beni per il conseguimento dell'oggetto sociale: sul punto cfr. A. GIOVANNINI, *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, pagg. 987 e ss.

pubblico e, dall'altra, a salvaguardare le posizioni del soggetto inciso (il contribuente), per cui presuppongono il massimo grado di certezza nella loro interpretazione ⁽²¹⁰⁾; consegue che debba procedersi cautamente nel costruire e generalizzare principi validi rispetto a tutti i momenti dell'attività impositiva ed, in particolare, occorre distinguere la posizione della norma tributaria, rispetto alla norma comune, la quale può dettare una particolare disciplina, relativa ad una determinata situazione, ad altri effetti, per tutelare un interesse specifico nei riguardi di altri interessi. Inoltre, la norma di diritto tributario è diretta alla disciplina della potestà d'imposizione la quale può essere esercitata in relazione ai più vari fatti della vita che, pertanto, acquistano una rilevanza specifica come fatti generatori di situazioni giuridiche tributarie, in vista, cioè, del conseguimento di un'entrata, da parte dell'ente impositore ⁽²¹¹⁾.

Pertanto il carattere strumentale della norma tributaria si manifesta proprio nell'esigenza, che le è connaturata, di far riferimento a fatti od atti già disciplinati dal diritto, ma per farne conseguire effetti diversi rispetto allo *ius commune*, dal che deriva una "apparente eccezionalità" di essa rispetto al diritto civile o commerciale, amministrativo, costituzionale, penale processuale.

In conclusione, è lecito affermare, sia pure entro certi limiti, l'autonomia del diritto tributario perché si rinvergono in alcune materie alcune qualificazioni giuridiche ed alcune definizioni normative peculiari del diritto in esame che prevalgono, agli effetti tributari, sulle corrispondenti regole del diritto comune⁽²¹²⁾.

Non possono, pertanto, ritenersi applicabili in via generale i principi civilistici della simulazione dell'atto costitutivo della società immobiliare di mero godimento. Tanto più che, applicando la norma civilistica (art. 1415, comma 2, codice civile) secondo cui il negozio simulato è inefficace tra le parti, purchè la simulazione pregiudichi i diritti dei terzi, si avrebbe la conseguenza abnorme che il Fisco, terzo creditore, sarebbe certamente interessato alla declaratoria di

⁽²¹⁰⁾ A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

⁽²¹¹⁾ G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.

⁽²¹²⁾ C. BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.

inefficacia del contratto sociale, al fine di denegare il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, ma non ai fini di esonerare dal tributo la successiva operazione attiva, cioè la rivendita del bene o servizio, acquistato dal soggetto-società, che andrebbe considerata come consumatore finale, e, quindi, per difetto del requisito soggettivo, non soggetto ad imposizione.

Può pertanto riconoscersi la funzione specifica della norma tributaria anche nell'ambito IVA, di cui trattasi; tale funzione non può che ritenersi antielusiva, sia per quanto riguarda l'art. 4, comma 2 del DPR n. 633/72, relativamente alle operazioni attive, sia per quanto riguarda le operazioni passive, disciplinate dall'art. 19, comma 1, dello stesso DPR, con la necessità per l'Amministrazione di vedere, almeno momentaneamente, neutralizzato l'effetto impositivo collegato al particolare procedimento sul quale si regge l'IVA. In concreto, allora, senza dover ricorrere a schemi ed istituti civilistici di dubbia applicazione (società senza impresa, nullità, simulazione), la norma tributaria potrebbe avere solo la funzione specifica di consentire, in casi particolari, da verificare caso per caso, l'accertamento che il procedimento impositivo sia stato di fatto interrotto in forza di una trasformazione artificiosa del consumatore finale in soggetto giuridicamente rilevante ai fini IVA.

7.3 - SEGUE: VIOLAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA.

Come anticipato in precedenza (par. 7.1), l'AF recepì nella circolare n. 57/91 il contenuto della delibera n. 77/91 del SECIT, stabilendo la preclusione della detrazione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72 per le società di gestione immobiliare perché società che, a prescindere dalle previsioni statutarie, non esercitavano in concreto alcuna attività d'impresa.

La obiezione più convincente avverso la posizione assunta dall'AF nella circolare suddetta fu motivata dal contrasto che la stessa aveva innescato con la normativa CEE emanata in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati

membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ed, in particolare, con il contenuto della VI Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388 allora vigente.

Le disposizioni nazionali in materia IVA, infatti, sono frutto della trasposizione nell'ordinamento italiano della direttiva predetta, ne consegue che le disposizioni e le nozioni previste dalla legislazione nazionale nel DPR n. 633/72 devono essere interpretate in conformità alle corrispondenti disposizioni e nozioni comunitarie avuto riguardo al carattere di assoluta prevalenza delle seconde sulle prime.

Per apprezzare la liceità della detrazione dell'IVA assolta sui costi sostenuti nell'ambito della gestione di uno o più immobili diventava dunque essenziale esaminare, nell'ottica appena descritta, le nozioni di soggetto passivo di imposta in relazione all'esercizio di una attività economica; e del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi.

L'art. 4, parr. 1 e 2 (ora art. 9, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE), della suddetta Direttiva individua il soggetto passivo d'imposta in "chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al par. 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività" (par. 1). Le attività economiche citate, di cui al par. 1, sono tutte "le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica un'operazione che comporti "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità"⁽²¹³⁾. Nella normativa europea, quindi, non è previsto alcun collegamento tra l'attività economica e l'impresa, cioè l'organizzazione. Non solo, ma espressamente viene ritenuto come sufficiente, al fine di integrare il requisito soggettivo per l'imponibilità IVA, il semplice sfruttamento di un bene materiale con carattere di stabilità ⁽²¹⁴⁾.

⁽²¹³⁾ Da qui l'assunto secondo cui la nozione di impresa ai fini fiscali è più ampia di quella civilistica.

⁽²¹⁴⁾ Cfr. sentenza Corte di Giustizia UE 26 settembre 1996, C-230/94 Enkler.

L'art. 3, par. 4, della Direttiva consente, inoltre, agli Stati membri di estendere l'assoggettamento ad IVA anche a "chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alla attività di cui al par. 2". Il nostro legislatore non ha inteso avvalersi di tale facoltà.

Trattasi, in verità, dell'unica fattispecie considerata dalla normativa CEE, non recepita nel nostro ordinamento, ed il legislatore proprio per ribadire tale esclusione, ha utilizzato negli artt. 4 e 19 del DPR n. 633/72 il riferimento all'esercizio di una attività imprenditoriale volendo con ciò elidere dall'ambito IVA, con la nozione richiamata, solo le operazioni poste in essere a titolo occasionale. Infatti, secondo l'art. 17 della Direttiva CEE citata: "il diritto di deduzione nasce quando l'imposta diventa esigibile; nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore: l'IVA dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da altri soggetti passivi". In altri termini il diritto di detrazione dell'IVA spetta limitatamente ai beni e servizi "impiegati" nelle operazioni "soggette ad imposta", considerando tali anche le semplici operazioni di sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (con esclusione quindi delle sole locazioni occasionali). Da quanto predetto derivava che i soggetti comprese le società che cedevano in locazione gli immobili soggetti ad IVA, avevano diritto di dedurre il tributo assolto per l'acquisto dei beni impiegati per tale operazione attiva. L'art. 4, par. 2, della Direttiva va coordinato con il par. 5 dell'art. 17 della stessa che prevede la detraibilità parziale (pro-rata) per l'IVA relativa a beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo, sia per operazioni che danno diritto a deduzione (nel linguaggio della Direttiva, quindi per operazioni attive soggette ad imposta) sia, per operazioni, che non conferiscono tale diritto (operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR n. 633/72). I soggetti, quindi, che locavano beni esenti da IVA, incorrevano nel divieto di detrazione del tributo, assolto in sede di acquisto dei beni impiegati in quelli oggetto della locazione, mentre i soggetti che

effettuavano, accanto alle suddette operazioni esenti, anche altre operazioni attive, avevano diritto alla detrazione parziale (pro-rata di detrazione ex art. 19, comma 3, del DPR n. 633/72) ⁽²¹⁵⁾.

Inoltre, si osservava che, a norma dell'art. 27, par. 1, della Direttiva in esame “il Consiglio delle Comunità Europee, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare talune frodi o evasioni fiscali”.

In tal caso però “lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al par. 1, ne riferisce alla Commissione fornendone tutti i dati atti alla valutazione”.

Nel caso di locazioni di immobili, in assenza di tale autorizzazione derogatoria ed in presenza della esplicita imponibilità della operazione attiva di riscossione del canone di locazione ex art. 10, punto 8, del DPR n. 633/72, si rendeva “pienamente applicabile il diritto di deduzione dell'IVA assolta “a monte”, ai sensi del combinato disposto degli artt. 17, parr. 1 e 2 e art. 4, parr. 1 e 2 della VI Direttiva CEE.

In sostanza, quando le disposizioni di una direttiva, come quella di specie, sono incondizionate e sufficientemente precise, ovvero contengono una disciplina talmente minuziosa di una certa materia, da escludere qualsiasi discrezione degli Stati destinatari in ordine alla loro attuazione, esse possono essere fatte valere direttamente davanti ai giudici nazionali.

Il carattere incondizionato e sufficientemente preciso si rinviene proprio nelle disposizioni della VI Direttiva relative al diritto di deduzione dell'IVA assolta sugli acquisti utilizzati per operazioni soggette, a loro volta, al tributo, carattere che è il presupposto per la immediata applicabilità della normativa comunitaria e per la conseguente disapplicazione della normativa interna eventualmente con essa contrastante così come è stato chiarito in via interpretativa

⁽²¹⁵⁾ Secondo ovviamente la normativa allora vigente (attuale art. 19, comma 5, del DPR, n. 633/72).

nella sentenza del 19 gennaio 1982 in causa 8/81 della Corte di Giustizia che si riferisce in generale proprio alle caratteristiche della VI Direttiva. Una eventuale disposizione ad essa contrastante, nella specie l'art. 19 del DPR n. 633/72 nella interpretazione del SECIT, non deve essere oggetto di impugnazione dinanzi alla Corte Costituzionale, per una declaratoria di incostituzionalità ex art. 11 della Costituzione, bensì deve essere direttamente ritenuta “non applicabile” dal giudice nazionale (nella specie quello tributario) come chiarito dalla stessa Corte di Giustizia (sent. 24 marzo 1987, in causa 286/85) e ribadito integralmente dalla nostra Corte Costituzionale con la sentenza n. 168 del 18 aprile 1991 che riafferma il diritto del contribuente ad opporre all'AF la diretta applicabilità della norma comunitaria contenuta nelle direttive, e l'obbligo del giudice adito in sede contenziosa di non applicare la corrispondente norma nazionale con essa configgente con la conseguenza di accertare la non debenza dell'imposta *de qua*⁽²¹⁶⁾.

In conclusione, in base alla normativa comunitaria l'attività abituale di locazione di una o più unità immobiliari, svolta da una società, conferiva a quest'ultima la qualificazione di soggetto passivo IVA (quale destinatario dei diritti e dei doveri previsti dalla normativa nazionale) svolgendo un'attività economicamente rilevante assoggettabile all'imposta; quindi, la società aveva diritto a detrazione dell'IVA assolta sulle spese sostenute a monte per l'attività di gestione immobiliare.

In concreto, i casi in cui poteva parlarsi di “società senza impresa” erano lungi dall'identificarsi nelle cc.dd. società di gestione immobiliare. Le ipotesi di trasformazione artificiosa del consumatore finale in soggetto IVA potevano ridursi, in particolare, alle società di mero godimento costituite non già per gestire un'attività economica, sia pure nell'accezione più larga accolta dalla VI Direttiva, bensì per meri motivi elusivi di interposizione fittizia di soggetto “consumatore

⁽²¹⁶⁾ Cfr. S. CIAMPANI – E. LANCIÀ, *Le società di comodo e le società senza impresa*, Roma, 1996.

finale”, non svolgente alcuna attività, nemmeno quella di locazione “con carattere di stabilità”.

8 - PROSPETTIVE FUTURE DELLA DISCIPLINA IVA PER LE SOCIETÀ DI COMODO.

Venendo al punto centrale dell’attuale diritto o meno alla detraibilità dell’IVA per le “società senza impresa”, è innanzitutto da premettere che in materia IVA non esiste alcuna norma che individui parametri di riferimento che consentano di stabilire quando una società è “non operativa”. Il ragionamento che trapela dalla prassi amministrativa si basa sull’assunto che ad un medesimo contribuente può essere riconosciuta natura di soggetto passivo IVA con riguardo alle sole operazioni attive e di consumatore finale per quanto riguarda gli “acquisti” effettuati. Poiché la detraibilità dell’IVA sugli acquisti è subordinata alla sussistenza del requisito dell’inerenza con l’attività effettivamente svolta, a prescindere da quella statutariamente prevista, nel caso in cui la società non sia operativa, ossia non svolga in concreto alcuna attività, pur essendo potenzialmente in grado di svolgerla, viene a mancare il richiamato requisito e quindi il necessario legame tra le “fatture passive” e “la realtà operativa”.

L’AF, quindi, partendo dal collegamento tra l’art. 4, comma 2, n. 1), e l’art. 19 del DPR n. 633/72, ha costruito un sistema disallineato, che ammette duplicazioni d’imposta allo scopo, attribuito però al legislatore, di penalizzare operazioni elusive ⁽²¹⁷⁾ ⁽²¹⁸⁾. Se si vuol reprimere l’abuso dell’acquisto di beni

⁽²¹⁷⁾ Lo stesso Ministero ha dovuto riconoscere nella circ. n. 57 del 1991 che la tesi del SECIT produceva “qualche disarmonia”: si veda pag. 132.

⁽²¹⁸⁾ La Commissione Europea ritenne l’interpretazione ministeriale in contrasto con la VI Direttiva IVA dal momento che in Italia non si riconosceva la qualità di soggetto passivo d’imposta alle società di gestione immobiliare. Il Ministero delle Finanze per evitare il deferimento alla Corte di Giustizia UE (ex art. 169 del Trattato di Roma), emanò la circolare 8 maggio 1997, n. 128/E ²¹⁸ con cui ripristinava piena simmetria tra operazioni IVA in entrata e in uscita, dando valore parziale al concetto di inerenza insito nella presunzione *iuris et de iure* dell’art. 4 del DPR n. 633/72 (in tale circolare il Ministero delle Finanze afferma “un principio generalizzato” secondo il quale “la distinzione tra atti di godimento ed atti di impresa...non è

destinati all'uso personale da parte di società create allo scopo si deve agire sul concetto di inerenza, specificandone il contenuto ai fini del tributo in oggetto.

Nel DPR n. 633/72 non si rinvengono definizioni nemmeno indirette del concetto di inerenza, ma vi hanno provveduto dottrina, prassi ministeriale e giurisprudenza, che hanno aperto un annoso dibattito sulla detraibilità e rimborsabilità dell'imposta subita per rivalsa in relazione al collegamento tra l'operazione e l'oggetto dell'attività d'impresa.

Se un obiettivo antielusivo non può essere raggiunto in via interpretativa, resta la sola via legislativa. E' pericoloso per l'AF aggrapparsi a pretese qualifiche di antielusività di norme che fanno parte di un sistema normativo creato prima che comportamenti ritenuti elusivi si manifestassero. Gli artt. 4 e 19 del DPR n. 633/72 sono rimasti invariati sul punto, nonostante le modifiche apportate dal DLgs 2 settembre 1997, n. 313 ⁽²¹⁹⁾. L'esigenza di reprimere l'elusione specie nel campo immobiliare si è avvertita successivamente, ma la reazione dell'AF non è avvenuta come per le imposte dirette (si pensi all'art. 37-bis del DPR n. 600/73) con norme *ad hoc*, ma proponendo di forzare la *ratio* della norma originaria di sistema.

L'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, sostanzialmente ripetendo quanto già previsto nell'art. 17 della VI Direttiva, enuncia il principio generale e fondamentale, al quale sono consentite deroghe solo nei casi

direttamente applicabile alle società o enti commerciali, in virtù della presunzione di cui al comma 2 dell'art. 4 del DPR n. 633/72" perché "se tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da detti soggetti vanno considerate come poste in essere nell'esercizio dell'impresa, deve necessariamente conseguire che ogni acquisto dagli stessi posto in essere, se sussiste il requisito dell'inerenza alle attività svolte, deve essere assistito dal diritto alla detrazione dell'imposta correlativamente pagata per rivalsa". La Corte di Cassazione dopo la sentenza n. 8939, con cui ha introdotto il concetto di società senza impresa, ha ripiegato sulla più processuale tesi della necessità che dell'inerenza sia data prova, a carico del soggetto, tesi che però lascia aperto il problema della coerenza con l'interpretazione data dalla Commissione UE: *ex multis* anche: Sent. 19 maggio 1992, n. 5981; sent. 21 dicembre 1999, n. 14350; sent. 9 maggio 2003, n. 5599.

⁽²¹⁹⁾ La disciplina delle detrazioni di imposta è stata modificata a decorrere dal 1 gennaio 1998 dagli artt. 2 e 3 del DLgs n. 313/97, quali hanno sostituito l'art. 19 (già sostituito dal DPR n. 24 del 1979 e più volte successivamente modificato) e l'art. 19-bis del DPR n. 633/72 (introdotto dal medesimo DPR n. 24 del 1979 a sua volta poi modificato ed integrato) ed hanno introdotto nello stesso gli artt. 19-bis 1 e 19-bis 2, in base alla delega contenuta nell'art. 3, comma 66, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 che ne prevedeva appunto la revisione, in conformità alla normativa comunitaria.

espressamente contemplati dalla normativa comunitaria, secondo cui il soggetto passivo ha diritto, nello Stato in cui effettua operazioni, di dedurre l'IVA dovuta (o assolta), al momento in cui l'imposta diventa esigibile (art. 167), nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni soggette ad imposta⁽²²⁰⁾; e nel successivo art. 169 attribuisce, inoltre, il diritto di detrazione nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni ivi indicate⁽²²¹⁾.

La normativa comunitaria postula, pertanto, ai fini del diritto a detrazione dell'IVA gravante a monte sul soggetto di imposta, la verifica della necessaria correlazione tra l'acquisto dei beni e dei servizi ed il loro impiego od utilizzo nelle operazioni, di regola, imponibili poste in essere dal medesimo soggetto acquirente, con la conseguente negazione del diritto stesso ogni volta in cui i beni e i servizi acquistati siano utilizzati in operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta o sono esenti dalla stessa.

Il sistema che emerge dal combinato disposto delle norme suddette è che il soggetto passivo può effettuare la detrazione immediata dell'imposta che grava sugli acquisti effettuati, anche prima di utilizzarli⁽²²²⁾.

L'art. 19 del DPR n. 633/72 ha più genericamente ammesso la detrazione dell'IVA assolta o dovuta o addebitata a titolo di rivalsa "in relazione ai beni o servizi importati od acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

In base a tale ultima disposizione non è dubbio che il presupposto essenziale per l'ammissibilità della detrazione dell'IVA pagata a monte è comunque quello dell'inerenza tra i beni ed i servizi acquistati e l'attività esercitata dal soggetto passivo, dovendo, quindi, escludersi correlativamente la

⁽²²⁰⁾ Condizione che è posta alla base del concetto di inerenza. In tal senso: L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, pag. 135.

⁽²²¹⁾ Operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato membro che darebbero diritto a detrazione se effettuate in tale Stato; operazioni esenti in quanto connesse alle operazioni intracomunitarie, ovvero alle esportazioni e assimilate o connesse al traffico internazionale di beni, ecc...; alcune operazioni esenti ai sensi dell'art. 135 lett. da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o quando le stesse sono direttamente connesse a beni destinati a essere trasportati fuori della Comunità.

⁽²²²⁾ Si rinvia per l'approfondimento dell'assunto al successivo paragrafo 8.1

detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti utilizzabili per scopi diversi od estranei a quelli dell'impresa o dell'attività professionale o artistica propria e, in quanto tali, non riconducibili a tale attività economica e, a maggior ragione quando l'acquirente non sia soggetto passivo d'imposta al momento in cui l'imposta diventa esigibile per il Fisco (e correlativamente sorge il diritto a detrazione) ⁽²²³⁾ .

Il diritto alla detrazione non compete per il solo fatto che l'IVA sia stata esposta nella fattura emessa dal soggetto passivo (e corrisposta in rivalsa al destinatario), ma solo in quanto si tratti di imposta dovuta, vale a dire corrispondente ad una operazione soggetta ad IVA ⁽²²⁴⁾ ⁽²²⁵⁾.

Quindi, ai fini della detrazione, non è sufficiente che le operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma, è, altresì, indispensabile che esse siano, a loro volta, "assoggettabili ad IVA" ⁽²²⁶⁾ ⁽²²⁷⁾.

8.1 - SEGUE...BREVE EXCURSUS STORICO.

Abbandonando le considerazioni di principio e calandosi, più proficuamente, negli aspetti pratici, è necessario domandarsi se la detrazione spetti in caso di immediato utilizzo per la produzione delle "operazioni imponibili" o se, invece, essa sia ammessa anche in via prospettica, ossia, in relazione ad una prospettiva, più o meno realistica, di ribaltamento.

In questo caso, in via teorica, si potrebbe porre il tema se vi sia un limite temporale per la destinazione effettiva dell'oggetto acquistato per il ribaltamento

⁽²²³⁾ Come nel caso di cessionario privato consumatore o di un ente pubblico acquirente che operi in veste di pubblica autorità.

⁽²²⁴⁾ Per gli stessi motivi, la detrazione non compete al cessionario a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti, anche se fatturate da colui che risulta essere il cedente o prestatore con rivalsa dell'IVA esposta in fattura.

⁽²²⁵⁾ Si veda in particolare sentenza Corte di Giustizia UE 13 dicembre 1989, C-342/87.

⁽²²⁶⁾ Cass. 10 luglio 1993, n. 7602; 2 settembre 2002, n. 12756; 15 giugno 2003, n. 8959; 16 luglio 2003, n. 11110.

⁽²²⁷⁾ Circ. 23 gennaio 2007, n. 3/E; 19 luglio 2007, n. 46/E; Ris. 28 gennaio 2008, n. 22/E.

imponibile: cioè, in breve, per il concreto utilizzo nell'esecuzione di operazioni imponibili.

La Corte di Giustizia Europea ha fornito, in passato, un concetto di inerenza "evolutivo" perché ha dichiarato legittimo l'esercizio della detrazione d'imposta in riferimento alle spese di avvio delle attività imprenditoriali: con sentenza 29 febbraio 1996 nella causa C-110/94, "INZO", in forza del principio secondo cui quando l'AF "ha accertato, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo *status* non può più, in via di principio, esserle revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi", ha affermato "la detraibilità dell'IVA anche nell'ipotesi di un'impresa che, dopo uno studio preliminare di redditività, decida di non intraprendere l'attività programmata e di mettersi in liquidazione, in modo che l'attività economica prevista non dia luogo ad operazioni imponibili".

In base ai ricordati principi giuridici, la Corte di Cassazione in numerose sentenze ha affermato l'infondatezza *in iure* della tesi secondo la quale "ciò che rileva è la stretta connessione delle operazioni passive con il concreto esercizio dell'impresa" in quanto il "concreto" esercizio dell'impresa da parte di uno dei soggetti indicati nel comma 2 dell'art. 4 del DPR n. 633/72 non rappresenta né un elemento costitutivo né un fatto condizionante il diritto di tale soggetto di detrarre l'IVA assolta sulle operazioni c.d. passive una volta constatato che le operazioni passive stesse da cui sorge l'imposta a credito sono "tutte collegate all'impianto della società", ovvero sono tutte "riferibili esclusivamente ad immobilizzazioni materiali e immateriali per le quali è ammesso dalla legge l'ammortamento" e di conseguenza, inerenti all'attività economica divisata ⁽²²⁸⁾.

⁽²²⁸⁾ In tal senso da ultimo Cass., sez. trib., 2 febbraio 2004, n. 1863 e 16 marzo 2005, n. 5739 secondo la quale la detrazione connessa all'inerenza di beni o servizi all'attività d'impresa è configurabile in presenza di documentate spese di investimento sostenute in vista dello svolgimento di attività lucrativa, articolata, come nella specie decisa relativa a società, in una iniziativa complessa e quantitativamente rilevante, anche in assenza di operazioni attive, non potendo escludersi che una società non intenda perseguire lo scopo per cui è stata costituita soltanto perché costretta ad una stasi da una temporanea crisi finanziaria o da fluttuazioni del mercato. Tale conclusione è conforme a quanto affermato in varie occasioni dalla Giurisprudenza

L'art. 19 non prevede in alcun modo che il diritto alla detrazione sia subordinato alla specifica condizione che l'attività imprenditoriale sia esercitata in concreto (tale requisito, dell'esercizio in concreto dell'impresa sussiste anche nel caso di attività meramente preparatorie le quali ordinariamente sono poste in assenza della produzione di ricavi).

Quindi, la regola è della detraibilità dell'imposta (assolta, dovuta o addebitata) da parte del soggetto passivo acquirente dei beni e dei servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, e pertanto in quanto inerenti allo stesso, all'atto e quindi al momento dell'acquisto, senza attendere l'effettiva utilizzazione e il materiale impiego dei beni e dei servizi acquistati.

Il diritto alla detrazione, infatti, come noto, viene esercitato secondo il principio della "detrazione immediata" ciò al fine di evitare che a carico del soggetto d'imposta si determini un onere finanziario non previsto dalla normativa comunitaria.

"Il requisito dell'inerenza non può in teoria ritenersi escluso per il solo fatto della mancanza o assoluta sporadicità di operazioni attive ⁽²²⁹⁾ ⁽²³⁰⁾. Deve ritenersi "non inerente" ciò che non è riconducibile all'attività "propria" dell'impresa perché l'aggettivo intende additare la particolarità e la specificità dell'attività realizzata e considerata.

Al fine di ottenere la detraibilità dell'imposta il contribuente-imprenditore ha l'onere di provare che le operazioni passive effettuate siano effettivamente

della Suprema Corte inerentemente alla detraibilità delle c.d. spese propedeutiche, che evidentemente vengono effettuate in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi (sent. 12 aprile 2006, n. 8583; 9 dicembre 2002, n. 17514; 24 giugno 2001, n. 6083), e coerente all'interpretazione adottata dalla Corte di Giustizia UE (sent. 15 gennaio 1998, C- 37/95) secondo cui il diritto a detrazione va esercitato immediatamente per tutte le operazioni effettuate a monte dal soggetto passivo e tale diritto rimane acquisito qualora la attività economica prevista non abbia dato luogo ad operazioni imponibili e quindi se lo stesso soggetto non abbia potuto utilizzare i beni o servizi acquistati nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. In senso conforme: sentenze della Corte di Giustizia UE 8 giugno 2000, C- 98/98 e C- 368/98, e da ultimo la sentenza del 3 marzo 2005, C- 32/03.

⁽²²⁹⁾ Né gli atti di impresa devono riguardare esclusivamente operazioni attive perché, come precisato dalla Corte di Giustizia UE, possono riguardare anche solo operazioni passive.

⁽²³⁰⁾ Sent. Cass. 9 aprile 2003 n. 5599; sent. Cass. 15 ottobre 2003 n. 1863;

inerenti all'esercizio dell'impresa, senza tuttavia che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la detrazione dell'imposta spetta ricorrendo tale condizione anche nel caso di assenza di compimento di operazioni attive. Quindi, affermare che, in linea di principio, il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato alla presenza in bilancio di corrispettivi, porterebbe ad evidenti distorsioni del sistema, ed in ogni caso andrebbe al di là della lettera della norma ⁽²³¹⁾.

Quando un soggetto passivo fornisce servizi ad altro soggetto passivo il quale li utilizza per effettuare una operazione esente, quest'ultimo non ha diritto a detrarre l'IVA a monte, anche nel caso che lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta ad imposta: pertanto, per conferire il diritto a detrazione i beni o i servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, rimanendo indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo. Di conseguenza il diritto a detrarre l'IVA afferente i beni e i servizi acquistati presuppone che le spese compiute per tale acquisto debbano aver fatto parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni assoggettate ad imposta e, quindi, dei costi delle operazioni a valle che profittano dei beni e dei servizi acquistati: sicchè di regola questi elementi di costo devono essere già presenti prima che il soggetto abbia effettuato le operazioni imponibili cui essi fanno riferimento.

Il criterio per individuare la sussistenza del requisito dell'inerenza è quello della "destinazione prospettica che lega il costo alla vita dell'impresa" ⁽²³²⁾.

⁽²³¹⁾ Sempre la Suprema Corte pronunciandosi in merito ad un'impresa operante nel settore della confezione di capi di abbigliamento, prevalentemente per conto terzi, che sostiene ingenti investimenti pubblicitari per reclamizzare un marchio che, all'epoca del sostenimento delle stesse era completamente estraneo all'attività esercitata, ha ritenuto legittima la detrazione operata dall'ufficio sul presupposto che l'inerenza delle spese sulle quali si esercita la detrazione IVA all'attività esercitata va vista secondo un'ottica evolutiva, agganciata al potenziale sviluppo dell'impresa e al suo ingresso in nuovi mercati o settori di attività (sent. 21 dicembre 1999, n. 14350).

⁽²³²⁾ Sent. Corte di Giustizia UE 8 giugno 2000, C-98/98; Cass. 30 gennaio 2007, n. 1950.

Il criterio della destinazione, ad esempio, trova speculare riconoscimento in tema di operazioni imponibili in quanto all'art. 2, comma 2, n. 5), è previsto che “la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività...” costituisce cessione di beni e, pertanto, imponibile ad IVA ⁽²³³⁾.

8.2 - *SEGUE...IL TRAMONTO DELLA DETRAZIONE “PROSPETTICA”* ⁽²³⁴⁾.

L'orientamento di vertice della Suprema Corte ⁽²³⁵⁾ esposto nel paragrafo precedente è stato oggetto di evoluzione negli ultimi tempi.

Prima di procedere all'analisi del predetto *revirement*, vale la pena richiamare il pensiero dell'AF per verificare se la certezza del diritto sia ancora un principio su cui contare, e se l'evoluzione del pensiero di vertice superi (non per importanza che è scontato, ma “temporalmente”) l'interpretazione delle norme tributarie affidata all'AF stessa.

Nella C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E si precisa che, nell'ottica prospettica che giustifica il diritto di detrazione, il soggetto passivo non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o non esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e i servizi siano “afferenti”, cioè, destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.

⁽²³³⁾ Per difetto del requisito dell'inerenza, è stata ritenuta legittima la negazione del diritto alla detrazione in capo al locatario di un immobile sede dell'attività di impresa dell'IVA relativa ad interventi di riparazione straordinarie dell'immobile locato le quali per legge sono a carico del locatore: Cass, sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2939.

⁽²³⁴⁾ Intendendo per tale il diritto di detrarre oggi quanto sarà oggetto di ribaltamento domani.

⁽²³⁵⁾ *Ex multis*: Cass. 23 gennaio 2008, n. 1421, 21 marzo 2008, n. 7809, in *Corr. Trib.*, n. 23/2008, pagg. 1871 e ss., con commento di P. CENTORE.

Se poi è vero che si specifica che deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e servizi acquistati rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente, è altrettanto vero che l'acquisizione della soggettività passiva è determinata dall'intenzione del soggetto passivo di avviare un'attività dalla quale possano, in linea prospettica, originare operazioni imponibili. Non solo ma come insegna la Corte di Giustizia (sentenze "Inzo" e "Ghent Coal Terminal"), la mancata realizzazione delle "prospettiche" e "previste" operazioni imponibili, se indipendente dalla volubilità del soggetto, ossia addebitabile a fatti oggettivi, esterni alla sua sfera giuridica, non impedisce il diritto a detrazione.

In altri termini, questo diritto di detrazione sembra almeno in sede comunitaria così radicato da sopravvivere anche al principio di ribaltamento indicato, come canone generale, dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE.

All'inizio del paragrafo, abbiamo preannunciato un cambiamento di rotta (da formale a sostanziale) da parte dei giudici di legittimità.

La Suprema Corte (²³⁶) affermando che l'art. 19, comma 1, consentendo al compratore di portare in detrazione l'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa, richiede un *quid pluris* rispetto alla qualità di imprenditore dell'acquirente, cioè l'inerenza o strumentalità del bene comprato rispetto all'attività imprenditoriale, aggiunge che l'inerenza all'esercizio dell'impresa delle operazioni passive, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente, ma occorre accertare che le operazioni economiche medesime siano effettivamente compiute nell'esercizio dell'impresa, cioè (proprio) in stretta connessione con le finalità imprenditoriali...(e con onere della prova a carico di chi invochi la detrazione).

In breve, il contribuente si vedrà negato il diritto alla detrazione, nel caso in cui abbia acquistato un bene non immediatamente fruibile nell'attività esercitata indipendentemente dal fatto che il bene stesso sia stato acquistato

⁽²³⁶⁾ Si veda nota precedente.

“nell’esercizio dell’impresa”, e che sia un bene, in senso oggettivo, potenzialmente produttivo di operazioni imponibili.

Non deve sfuggire l’iter logico seguito dalla Cassazione: l’inerenza è legata all’esercizio dell’impresa, ma, nel suo ambito, è limitata a beni e servizi che siano collegati in via immediata al suo esercizio ⁽²³⁷⁾.

Non è concesso, in questo modo, alcuno spazio alla evoluzione prospettica dell’attività ⁽²³⁸⁾.

In questo modo l’IVA è connessa alla sola attività esercitata?

L’inerenza all’esercizio dell’impresa delle operazioni passive ai fini della detraibilità dell’IVA è stata ritenuta necessaria dalla prevalente giurisprudenza della Cassazione anche nei confronti delle società, nell’assunto che la stessa non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell’acquirente, riferendosi l’art. 4 del DPR n. 633/72 alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dall’ente sociale e non anche agli acquisti dei beni e servizi, per i quali occorre pertanto sempre verificare la inerenza ⁽²³⁹⁾.

⁽²³⁷⁾ Sul punto: P. CENTORE, *La detrazione IVA è connessa (solo) all’attività esercitata?*, in *Corr. Trib.*, n. 9/2008, 705 e ss.

⁽²³⁸⁾ Occorre sottolineare che l’art. 19-bis 2, comma 1, prevede la detrazione immediata, fatta salva la rettifica se e quando i beni siano impiegati al fine della produzione di operazioni imponibili. Il cambiamento di rotta analizzato nel paragrafo, quindi, influisce sul principio di detrazione in duplice modo: restringe ulteriormente l’interpretazione soggettiva del concetto di detrazione, già limitato in relazione alla qualifica imprenditoriale del soggetto cedente e ora, con il riferimento alla condizione soggettiva dell’acquirente. In secondo luogo, incide sulla sfera di applicazione della rettifica che viene svuotata del suo contenuto di salvaguardia, “postuma”, a vantaggio dell’attualizzazione della detrazione, nel momento in cui viene esercitata, ovvero a salvaguardia della detrazione stessa proprio in relazione alla destinazione dell’oggetto dell’acquisto a finalità non produttive di operazioni imponibili. Del resto anche le norme impositive, in particolare l’art 35, comma 15-bis, del DPR, n. 633/72, rinviano ad una verifica della “buona fede” del soggetto passivo che si auto-dichiari come soggetto passivo, prevedendo, se del caso, il rifiuto (prima) ovvero la revoca (dopo) della iscrizione ai fini IVA.

⁽²³⁹⁾ Caas., 9 aprile 2003, n. 5599, in *Corr. Trib.*, n. 33/2003, pag. 2737, con commento di L. LODI, e in *GT-Riv. Giur. Trib.*, n. 11/2003, pag. 1055, con commento di L. BARONE, *La presunzione di imprenditorialità delle società commerciali non determina l’automatica inerenza degli acquisti effettuati*. Così da ultimo Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14660, e 4 febbraio 2005, n. 2300, relativa ad una società che aveva effettuato unicamente un acquisto di immobile locato alla società controllante; Cass., sez. trib., 18 agosto 2004, n. 16118, che ha escluso la detraibilità dell’IVA relativa agli acquisti operati da una società afferenti immobili non strumentali locati a terzi e cioè ai dipendenti. Nello stesso senso Cass., sez. trib., 12 aprile 2006, n. 8583. In senso contrario Cass., sez. trib., 5 luglio 2002, n. 9806.

Orbene, la “presunzione assoluta” contenuta nell’art. 4 del DPR n. 633/72 non può non raccordarsi all’esistenza di uno speciale regime cui sono sottoposte le società di capitali che, per la simmetria tipica dell’imposta sul valore aggiunto, non può non essere riferito anche alle operazioni passive, pena l’alterazione non solo dell’equilibrio interno del sistema tributario ma anche quello dei mercati economici in cui i soggetti così disciplinati andrebbero ad operare, per cui non è possibile revocare in dubbio la detraibilità dell’IVA sulle operazioni passive nei confronti di un ente che sia stato considerato assoggettabile, in via generale, al regime IVA, per il solo fatto che esso non abbia mai o ancora compiuto operazioni attive. Non esiste, inoltre, nella normativa vigente alcun limite temporale espresso o implicito al quale subordinare la detraibilità dell’IVA, in ragione del completamento delle operazioni organizzative poste in essere da un’impresa. L’IVA “ non può mai considerarsi un imposta su colui che, tecnicamente, ne è il soggetto passivo”, in quanto “esso ne resta percosso, ma non inciso”, per cui “se è vero che adempie ad un obbligo di pagamento, non effettua però un versamento solutorio in adempimento di un’obbligazione tributaria casualmente propria”. Le somme chieste a rimborso non rappresentano minori imposte dovute, ma un vero e proprio credito per avere anticipato somme delle quali, qualora ricorrano tutti gli altri presupposti previsti dalla legge, la società non è debitrice.

La diversa formulazione tra l’art. 4 e l’art. 19 del DPR n. 633/72 non starebbe a giustificare l’esistenza in capo ad uno stesso soggetto della duplice natura suddetta, ma piuttosto a chiarire che è detraibile l’IVA sugli acquisti relativi all’attività d’impresa e che per contro sono esclusi gli acquisti aventi altra natura: infatti, ritenere la presunzione della soggettività passiva di cui all’art. 4, comma 2, del DPR n. 633/72 operante “soltanto” per le operazioni attive, appare in contrasto con la lettera della norma, la quale non dichiara affatto l’applicabilità della presunzione solo per le operazioni attive, ma semplicemente che, per le società di capitali (società in nome collettivo, in accomandita semplice, ecc...), le

operazioni attive si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa⁽²⁴⁰⁾.

Di converso, è necessario procedere in via interpretativa per le operazioni passive: l'art. 19 infatti non può affermare (in simmetria con l'art. 4), che tutti gli acquisti effettuati da un soggetto passivo danno diritto alla detrazione d'imposta, poiché in tal modo si legittimerebbe la detrazione dell'IVA su qualsiasi acquisto per il solo fatto di essere posto in essere da un soggetto passivo d'imposta⁽²⁴¹⁾. E' quindi lecito indagare al fine della decisione sulla legittimità della detrazione dell'imposta assoluta (sulla inerenza), mentre è insindacabile la soggettività IVA della società sia per le operazioni attive che per quelle passive. Diversamente opinando, la giurisprudenza⁽²⁴²⁾, ha creato, tuttavia, una sorta di "mostro giuridico" che ben poco ha a che fare con la disciplina IVA⁽²⁴³⁾.

Al riguardo appare utile precisare che la sussistenza di pratiche abusive può essere individuabile solo nell'ambito delle operazioni compiute dal soggetto passivo e non anche con riferimento alla sua qualificazione giuridica soggettiva, sia essa individuale o societaria. Deve dunque essere respinto qualsiasi tentativo di configurare, quale pratica abusiva, la costituzione di una forma societaria per lo svolgimento di attività commerciali, così come qualificate ai fini IVA.

⁽²⁴⁰⁾ Con riguardo alle società immobiliari, si potrebbe ritenere che il riferimento normativo, in verità, non è il comma 2 dell'art. 4, ma il comma 1 che, richiamando le attività di cui agli artt. 2195 e 2135 del codice civile, ha portata molto più ampia della normativa civilistica, prescindendo dal requisito, necessario in sede civilistica, appunto, dell'organizzazione.

⁽²⁴¹⁾ F. VEROI, *E' detraibile l'IVA sugli acquisti delle s.r.l. immobiliari*, in *Il Fisco*, n. 2571993, pag. 7154; R. CORDA e P. LAZZARO, *Ancora sulle società di gestione immobiliare*, in *Il Fisco*, n. 6/1993, pag. 2000.

⁽²⁴²⁾ Da ultimo sent. Cass. 23 gennaio 2008, n. 1421.

⁽²⁴³⁾ Interessante la sentenza della Corte di Giustizia UE 8 febbraio 2007, C-435/05, in quanto entra nel merito di un'altra questione che è strettamente connessa con il diritto alla detrazione dell'IVA: in sostanza è stato ribadito che non è detraibile l'IVA afferente la spesa sostenuta per acquisti di beni e prestazioni di servizi prima di aver acquisito la qualifica di "soggetto passivo" del tributo. Questa precisazione è importante in quanto ribadisce un principio e una condizione essenziale, oltre quella dell'inerenza. Infatti, se pure la detrazione è legittima anche in assenza di operazioni attive e cioè di vendita, è indispensabile che il soggetto che ha acquistato il diritto alla detrazione abbia già anche acquisito quello soggettivo alla detrazione stessa mediante la formalizzazione della sua attività imprenditoriale o professionale.

9 - INERENZA ED IMPOSTE DIRETTE.

Con riferimento alla normativa interna deve riscontrarsi che non si rinviene una definizione unitaria della nozione di inerenza non soltanto nel campo dell'IVA, ma anche nel comparto delle imposte dirette.

Orbene, può dedursi l'esistenza di un principio di inerenza argomentando dalla ratio dell'art. 109, comma 5, del TUIR, che assolve la fondamentale funzione di stabilire il necessario vincolo di pertinenzialità tra la fonte del costo ammesso in deduzione e l'attività cui si riferisce la base imponibile.

Tale vincolo, in particolare, si articola nel duplice aspetto qualitativo e quantitativo, per effetto dei quali, rispettivamente, il costo è ammesso in deduzione se relativo ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e la deduzione è stabilita in misura corrispondente all'intensità di tale relazione.

Il descritto legame si risolve in un rapporto di causa ad effetto nel cui contesto, a fronte del sostenimento del costo (causa), si rende possibile la realizzazione dell'attività (effetto) da cui discendono redditi imponibili, ovvero non imponibili in quanto esclusi ⁽²⁴⁴⁾.

L'aleatorietà dell'esercizio di impresa implica, opportunamente, che il costo non sia riferito direttamente al ricavo che potrebbe, al limite, mancare, bensì al più generale ambito dell'attività da cui questo potenzialmente discende, ferma restando l'imprescindibile necessità che la stretta relazione permanga, pena la sostanziale esclusione di qualsivoglia rilevanza ai fini impositivi. L'analisi in ordine alla sussistenza del requisito dell'inerenza deve, quindi, muovere all'esame

⁽²⁴⁴⁾ Si sta facendo strada di recente in dottrina una "nuova" ricostruzione del principio di inerenza, secondo cui tra la spesa e l'attività di impresa deve intercorrere un nesso di causalità che deve essere valutata in termini di utilità che il sostenimento di un determinato costo può apportare all'attività svolta; utilità a sua volta da verificare secondo il criterio della normalità: Tale orientamento è condiviso *ex multis* da G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 598.

Tale tesi ha il pregio di non comportare la necessità di distinguere nettamente tra le spese aventi finalità imprenditoriali e spese aventi finalità personali. Andrà esclusa, ovviamente, la deducibilità di un costo "antieconomico", cioè di quel costo superiore a quello di mercato che abbia come unico scopo quello di provocare un abbattimento dell'utile conseguito.

dell'attività cui lo stesso è collegato, sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente che ne invoca la deducibilità, esame finalizzato essenzialmente a valutare se la stessa appare suscettibile di generare elementi positivi di reddito, la cui massimizzazione, in linea di principio, dovrebbe rappresentarne lo scopo primario.

L'inerenza, quindi, esprime un collegamento "oggettivo" tra l'elemento reddituale e l'attività di impresa, dovendosi considerare inerenti tutte le spese sostenute nell'interesse della realizzazione del programma economico dell'impresa stessa⁽²⁴⁵⁾.

Si riconosce anche da parte dell'AF⁽²⁴⁶⁾ che l'inerenza dei costi⁽²⁴⁷⁾, individui la necessità di "un nesso funzionale con l'attività imprenditoriale"⁽²⁴⁸⁾⁽²⁴⁹⁾⁽²⁵⁰⁾.

⁽²⁴⁵⁾ R. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, pag. 449; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 240; P. BORIA, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, pag. 413; A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, pag. 556; M. MICCINESI, *La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci*, in *Rass. Trib.*, 1996, pagg. 1225 e ss.

⁽²⁴⁶⁾ Circ., 26 settembre 2005, n. 42/E.

⁽²⁴⁷⁾ Il principio di inerenza ritenuto espresso nel vecchio art. 75, comma 5 del TUIR, non risulta modificato dal nuovo art. 109, comma 5, così come risulta dal DLgs 12 dicembre 2003, n. 344. Si deve ritenere, quindi, che la conferma della precedente versione della norma sul punto è idonea a tutelare anche gli interessi erariali.

⁽²⁴⁸⁾ Secondo altra dottrina, l'inserimento del costo, onere o spesa nel conto economico, nelle scritture contabili o in qualsiasi altro documento attestante l'afferenza all'impresa dell'atto di gestione, è una condizione sufficiente per attribuire ai componenti negativi la qualificazione giuridica di componenti inerenti all'impresa, indipendentemente dal fatto che siano in possesso dei requisiti qualitativi per inserirsi nell'esercizio dell'attività commerciale. *Ex multis*: A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, pag. 690.

⁽²⁴⁹⁾ Visto sotto questo profilo il principio di inerenza avrebbe la finalità di differenziare le spese inerenti la produzione del reddito d'impresa rispetto a quelle che indipendenti dalla formazione dello stesso, ne costituiscono disposizione. Sul punto: E. MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. Dir. fin. sc. Fin.*, 2002, I, pag. 502. G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di TESAURO, Torino, 1994, pag. 557.

⁽²⁵⁰⁾ La Corte di Cassazione si è occupata della deducibilità dei compensi agli amministratori di società giudicati sproporzionati e riaprendo il noto problema dei limiti dell'attività di accertamento, ma si dovrebbe dire di apprezzamento, che toccano la libertà di scelta dell'imprenditore: sent. 17 settembre 2001, n. 11645 in cui la Cassazione afferma che se il contribuente effettua, senza adeguate motivazioni, scelte contrarie ai canoni dell'economia, legittima, quasi *ad provocandum*, l'accertamento induttivo da parte dell'ufficio ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/73; sent. 30 ottobre 2001, n. 13487, in tema di compensi agli

A questo punto, è utile chiedersi, dopo tutte le argomentazioni fin qui condotte, se (ed in mancanza di una specifica disciplina legislativa), con riferimento alla materia del nostro studio, è possibile affermare che, non sussistendo piena simmetria tra riconducibilità delle operazioni passive all'attività di impresa secondo l'art. 1 del decreto IVA e diritto alla detrazione di cui all'art. 19, appaia pertinente una mera utilizzazione della disciplina vigente in tema di tassazione del reddito d'impresa, nella quale la deducibilità dei costi, soprattutto di quelli generali, non è necessariamente ricollegata alla realizzazione di ricavi. Probabilmente dalla disciplina in materia di inerenza dei costi ai fini dell'imposizione sul reddito, potrebbero trarsi indicazioni soltanto per quanto attiene alla riferibilità dei beni e servizi ricevuti all'attività d'impresa.

La mancanza di chiarezza ed unicità di vedute in merito alle detrazioni, oltre ad incidere sul versante puramente fiscale del contribuente, produce effetti di negatività di assoluto rilievo posto che mina alla base il principio della neutralità che, in modo indiscutibile, costituisce uno dei capisaldi del tributo. Ovvero, la difficoltà ultima è quella di individuare una soluzione idonea a conciliare i limiti alla detrazione con il principio di neutralità.

amministratori, in cui si legge: “è invece convenzione di questa Corte che l'Amministrazione Finanziaria ben può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere a rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, e di conseguenza negare la deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa”; sent. 9 maggio 2002, n. 6599, che sempre in tema di compensi agli amministratori e citando la n. 13478/2001, afferma, al contrario, che: “ questo orientamento (quello, cioè, della n. 13478/2001), sostanzialmente ancorato all'esistenza di un potere generale di valutazione dei costi e dei ricavi, insito nei poteri di accertamento dell'Amministrazione, non può essere condiviso nello specifico, con riferimento alle somme corrisposte a titolo di compenso degli amministratori nelle società di persone per le seguenti considerazioni...”. Merita attenzione anche la sent. 4 maggio 2001, n. 75, con cui la Commissione Tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, risolvendo un caso di accertamento analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/73, riconosce il principio della discrezionalità dell'imprenditore in merito alla scelta della prestazione ritenuta più economica e conveniente per la propria impresa, a meno che la citata discrezionalità non sfoci nell'arbitrio. La sentenza lascia irrisolto il problema del confine tra discrezionalità ed arbitrio.

In verità, frequente è l'oscillazione dei giudici di legittimità che in varie occasioni riaffermano la legittimazione dell'invasione dell'AF sulle scelte dell'imprenditore, derivando tale potere da un concetto di “inerenza quantitativa”, quindi, proporzionale, in sostituzione dell'inerenza *tout court*. Il rischio è il dilagare verso generalizzazioni che legittimerebbero il potere di valutazione discrezionale di ogni scelta dell'imprenditore.

10 – LE ATTUALI DISPOSIZIONI NORMATIVE DEL DPR N. 633/72 DI CONTRASTO ALLE SOCIETÀ SENZA IMPRESA E DI MERO GODIMENTO.

Nell'ambito del nostro ordinamento giuridico un disposto normativo di contrasto al fenomeno delle società senza impresa e di mero godimento è entrato in vigore a partire dal periodo d'imposta 1998, con l'introduzione delle lett. a) e b) del quinto comma dell'art. 4 del DPR n. 633/72.

L'art. 4, comma 5 (modificato dall'art. 1, comma 2, lett. b) del DLgs 2 settembre 1997, n. 313) stabilisce che non sono considerate attività commerciali (anche in deroga al secondo comma dell'art. 4, recante la presunzione assoluta di commercialità per le operazioni effettuate dalle società e dagli enti commerciali):

- 1) il possesso e la gestione di:
 - a) unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10;
 - b) unità di diporto, aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;
 - c) complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto.

Il possesso e la gestione di tali beni danno luogo ad attività "non commerciali", come tali escluse dal campo applicativo dell'IVA, in presenza delle seguenti condizioni: il soggetto che possiede o gestisce i predetti beni è una società o un ente; la partecipazione alla società o all'ente consenta, gratuitamente o verso corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale o familiare dei beni e degli impianti stessi (ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni);

- 2) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di:
 - a) partecipazioni;

- b) quote sociali;
- c) obbligazioni;
- d) titoli similari,

il possesso dei predetti titoli dà luogo ad attività “non commerciali”, come tali escluse dal campo applicativo dell’IVA, in presenza delle seguenti condizioni: i titoli costituiscono “immobilizzazioni”; gli stessi siano detenuti al fine di recepire dividendi, interessi o altri frutti; la società o l’ente non possieda strutture “dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate”.

Con la disposizione in esame, si crea nel patrimonio delle società e degli enti, al pari di quanto avviene per le persone fisiche, una sfera “non commerciale” coesistente con quella commerciale ⁽²⁵¹⁾. Infatti, la norma citata, per la parte relativa al godimento di determinati beni o servizi (abitazioni, unità da diporto, mezzi di trasporto, ecc...) è finalizzata ad individuare alcune attività non rivolte al mercato, ma tipicamente finalizzate a consentire un mero godimento di beni e servizi da parte dei loro diretti o indiretti titolari. Con la negazione della natura commerciale di tali attività, la norma da un lato impedisce la detrazione IVA sui relativi acquisti e dall’altro comporta l’assoggettamento ad IVA, in base al valore normale, dei beni precedentemente adoperati ad altri fini (e sui cui acquisti l’imposta era stata in ipotesi detratta), che siano destinati a tale attività (o, alternativamente, a recuperare la detrazione operata attraverso la rettifica della detrazione stessa) ⁽²⁵²⁾.

⁽²⁵¹⁾ Si veda la “Relazione al DLgs. N. 313 citato.

⁽²⁵²⁾ Come visto in precedenza, la norma era stata anticipata dalla circolare n. 128/E del 15 maggio 1996 con la quale l’AF revocava la risoluzione n. 530643 del 28 luglio 1992, e la circolare n. 224/E del 20 luglio 1995 per recepire un parere motivato della Commissione Europea che contestava alla prassi italiana di non riconoscere la qualità di soggetto passivo d’imposta alle società di gestione immobiliare. In realtà i principi contenuti nel parere motivato della Commissione sono stati ampiamente confermati da una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia UE; ad esempio: la sentenza 26 dicembre 1996, della Sezione IV (causa C-230/94) nella quale viene precisato che “la locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene che deve essere qualificato “attività economica”...quando viene effettuata per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità”; nonché dalla sentenza 27 gennaio 2000, C- 23/98 riferita allo specifico caso del socio di controllo che dia in locazione un immobile a questa stessa società (cioè ad un caso molto simile a quelli oggetto delle sentenze in commento). La Corte di

Ai fini della qualificazione di un'attività quale impresa commerciale ex art. 4 del DPR, n. 633/72, quindi, occorre che lo scambio, ancorchè non esclusivo, sia abituale e avvenga fra soggetti tra loro indipendenti, cioè non legati da parentele o rapporti anche se mediati dalla partecipazione societaria. La caratteristica dell'abitudine è difficilmente accertabile adottando un parametro esclusivamente quantitativo; la stessa disciplina sulle società non operative si disinteressa del numero delle transazioni preoccupandosi, invece, dell'entità dei proventi dalle stesse in base a parametri quantitativi consistenti nella media di valori percentuali presunti rispetto a taluni valori di bilancio.

Anche la nozione di impresa di cui all'art. 4 del DPR, n. 633/72 evoca l'art. 2082 senza arricchirne o diminuirne la portata; allo stesso modo la Direttiva comunitaria del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE in vigore dal 1 gennaio 2007, da parte sua, non offre indicazioni risolutive del concetto di abitudine, limitandosi, come è noto, a indirizzare il prelievo verso tutti i comportamenti effettuati sul mercato in qualità di imprenditore ed in regime di concorrenza. Dalla Direttiva, in verità, si potrebbe trarre il convincimento che sia imprenditoriale quell'attività rivolta al mercato ovvero ad operatori indipendenti o, comunque, a soggetti che, seppur fra loro legati, si comportino in base alle regole di formazione del prezzo seguite da parti indipendenti ⁽²⁵³⁾.

Le disposizioni antielusive contenute nel decreto IVA (sopra indicate) sono finalizzate ad impedire che il contribuente faccia ricorso a strutture societarie per il perseguimento di finalità sostanzialmente personali e private.

Giustizia UE fissa alcuni importanti principi: il socio che dia in locazione un bene immobile alla società avente la qualità di soggetto passivo, di cui fa parte, agisce in modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 1, della VI Direttiva; il socio, dando in locazione alla società un bene corporale, agisce a nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, quand'anche sia nel contempo amministratore della società conduttrice. La cessione del bene in locazione, infatti, non rientra nelle attività di gestione o di rappresentanza della società; poco importa che il socio limiti la propria attività alla locazione di un bene corporale alla società cui partecipa; la locazione di bene corporale costituisce uno sfruttamento di tale bene, da qualificarsi come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della VI Direttiva quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

⁽²⁵³⁾ Sul punto: V. FICARI, *Società di comodo, locazione di immobili e impresa commerciale ai fini IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2008, 799 e ss.

Vi sono però differenze tra la disciplina IVA e la disciplina delle società non operative ⁽²⁵⁴⁾. In primo luogo, le norme contenute nel decreto IVA comportano la fuoriuscita dal campo di applicazione dell'imposta delle "attività" suesposte, mentre invece l'art. 30 è diretto a rendere non operativa la società, ossia il soggetto passivo: ciò comporta come conseguenze che una stessa società potrebbe porre in essere attività sia commerciali che attività considerate non commerciali dall'art. 4 del DPR, n. 633/72; di converso, una società che non superasse il test di operatività sarebbe considerata di comodo inerentemente all'intera attività esercitata senza poter operare alcuna differenziazione. Infatti, l'art. 4, comma 5, richiede un accertamento di fatto in ordine alla commercialità o meno di determinate attività. L'art. 30, invece, ai fini del test di operatività non prevede accertamenti di tal genere sull'attività concretamente svolta dalla società, perché il superamento del test predetto risulta esclusivamente dall'applicazione dei coefficienti previsti dalle legge a dati di bilancio.

Ancora, l'art. 4, comma 5, preclude in via assoluta la detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi impiegati per lo svolgimento delle attività di mero godimento, mentre lo status di non operatività non impedisce affatto la detrazione dell'imposta ricorrendo, ovviamente, le altre condizioni di cui agli artt. 19 e ss del decreto IVA, ma comporta penalizzazioni determinate (rimborsabilità o utilizzabilità in compensazione) del credito IVA che si considera, quindi, legittimamente spettante e che può essere riportato a nuovo ed utilizzato in compensazione verticale, "IVA da IVA", riducendo, così, eventualmente il debito maturato nell'anno seguente. Il credito residuo non può essere riportato a nuovo, e quindi, non può più essere utilizzato, soltanto qualora la società non supera il test di operatività per tre esercizi consecutivi, salvo che la società stessa non abbia dichiarato un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'art. 30, comma 1.

⁽²⁵⁴⁾ Sul punto: R. FANELLI, *Società di mero godimento e di comodo nell'IVA*, in *L'Iva*, n. 10/2007, pagg. 11 e ss.

Fin qui la premessa. La questione sostanziale che si intende sottolineare è che qualora la società fosse esclusivamente di “mero godimento” di beni e servizi da parte dei loro diretti o indiretti titolari ex art. 4, comma 5, sarebbe soggetta contemporaneamente alle due discipline, ma lo “svantaggio” maggiore deriverebbe dalla preclusione totale del diritto di detrazione dell’IVA, dal momento che la società interessata non potendo detrarre alcunché non genererebbe alcun credito IVA. Diverso è il caso in cui la società svolga oltre attività non commerciali altre attività di natura commerciale: nell’ambito, quindi, di una stessa società si verrebbero a creare due sfere completamente diverse e soltanto quella non commerciale sarebbe esclusa da IVA. In questa seconda ipotesi i passaggi dei beni dalla sfera commerciale a quella non commerciale devono essere qualificati come autoconsumo ed assoggettati ad IVA e l’IVA sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per lo svolgimento dell’attività non commerciale non sarebbe detraibile ex art. art. 19, comma 4. Inoltre, sempre in tale ipotesi, ai fini del superamento del test di operatività verrebbe presa in considerazione l’intera attività della società, anche quella che ai fini IVA si considera di natura non commerciale: quindi, nel caso in cui il test non venisse superato le preclusioni riguardanti il credito IVA verrebbero applicate anche all’eccedenza che deriva dagli acquisti di beni e servizi afferenti l’attività commerciale.

In caso di violazione delle norme di cui all’art. 4, comma 5, o dell’art. 30 l’Ufficio accertatore dovrebbe innanzitutto recuperare a tassazione la detrazione operata dal soggetto interessato sui beni e servizi utilizzati per lo svolgimento di attività non commerciali, ovviamente dopo aver dimostrato che lo stesso ha posto in essere attività considerate non commerciali ex art, 4, comma 5; successivamente, laddove il soggetto si rivelasse non operativo ex art. 30, si dovrebbe accertare se la società abbia chiesto a rimborso o compensato il credito

IVA derivante dall'attività commerciale eventualmente esercitata assieme a quella non commerciale ⁽²⁵⁵⁾.

In realtà, tanti problemi di carattere tributario hanno una rilevanza comunitaria ed è a tale livello, attraverso il confronto con gli altri Stati membri, che vanno risolti.

L'IVA in particolare essendo per ovvi motivi il tributo che più è stato oggetto di interventi di armonizzazione è oggetto di una disciplina che deve essere assolutamente preservata da tentativi di stravolgimento elaborati per far fronte a singoli casi contingenti, né bisogna combattere singoli fenomeni elusivi ricorrendo a sommarie generalizzazioni.

11 - RILEVANZA COMUNITARIA DELLE PROBLEMATICHE INERENTI ALLE SOCIETÀ DI COMODO.

Il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni.

La VI Direttiva prevede la possibilità di deroghe al regime di detrazione per beni di investimento e altri beni esclusivamente per motivi congiunturali (art. 17, par. 7, ora art. 177, commi 1 e 2, della Direttiva n. 2006/112/CE) e previa consultazione del Comitato consultivo dell'IVA (art. 29, ora art. 398, della Direttiva n. 2006/112/CE). Ora le motivazioni addotte dal Governo italiano per la negazione del riporto a nuovo e del rimborso IVA, non sono giustificati da motivi congiunturali né, per essi, è stata preventivamente consultato il Comitato predetto, né risulta che sia stata richiesta ed ottenuta l'autorizzazione ad introdurre particolari misure derogatorie in ottemperanza dell'art. 395, par. 1, commi 1 e 2, della Direttiva sopracitata, ammesse comunque in situazioni di comprovata

⁽²⁵⁵⁾ Cfr: R. FANELLI, *Società di mero godimento e di comodo nell'IVA*, in *L'IVA*, n. 10/2007, pagg. 11 e ss.

necessità tese a semplificare la riscossione ovvero ad evitare frodi o evasioni fiscali.

Dopo quanto in precedenza posto in via preliminare, occorre sottolineare che la perdita del diritto di detrazione e di rimborso dipende unicamente dalla riconosciuta qualifica di soggetto “non operativo” secondo tutti i parametri evidenziati nei capitoli retro.

La condizione di non operatività non può essere produttiva di tali effetti come insegna la Corte di Giustizia (sent C-110/94 *Inzo*, citata in precedenza) in quanto il principio di detrazione che si risolve nel diritto di riporto a nuovo del credito e di rimborso non è influenzato dalla inoperatività del soggetto agente; anzi il “ribaltamento a valle” quale giustificazione della detrazione potrebbe in determinate ipotesi anche non verificarsi, ma sempre per insegnamento della Corte di Giustizia Europea (sent. C- 37/95 *Ghent Coal Terminal*) ⁽²⁵⁶⁾ “tale diritto di detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili”. La loro presenza, infatti, esclude la possibilità di rischi di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso ⁽²⁵⁷⁾.

Ancora più interessante è il caso *Gabalfrisa* (cause riunite da C- 110/98 a C- 147/98) in occasione del quale è stato affermato che tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte, concludendo che l’art. 17 della sesta direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l’esercizio del diritto a detrarre l’IVA pagata da un soggetto passivo prima dell’inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l’imposta sia divenuta esigibile e l’osservanza di un termine di un anno tra tale presentazione e l’inizio effettivo delle operazioni imponibili,

⁽²⁵⁶⁾ In *Corr. Trib.* n. 29/1998, pag. 2185, con commento di A. GRATANI e in *GT- Riv. Dir. Trib.*, n. 3/1998 pag. 205, con commento di P. CENTORE, “*Diritto di detrazione dell’Iva ed esercizio di attività imponibile*”.

⁽²⁵⁷⁾ Sul punto, P. CENTORE, *Prospettive future della disciplina IVA per i contribuenti non operativi*, in *Corr. Trib.*, n. 3/2007, 219 e ss.

e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.

Nel caso appena analizzato, quindi, è molto chiaro che i Giudici comunitari dichiarano la incompatibilità di una disposizione che limiti il diritto di detrazione in relazione ad una osservazione temporale di inattività del soggetto passivo.

Quindi, secondo la giurisprudenza comunitaria, è consolidato il principio che il diritto alla detrazione sorge fin dal momento dell'acquisto del bene, indipendentemente dall'esercizio fattuale di attività economiche, essendo sufficiente l'esercizio potenziale delle stesse, poiché anche le attività preparatorie, quali le spese di investimento o prodromiche, per l'esercizio dell'attività prevista nell'oggetto sociale, costituiscono, ai sensi dell'art. 17 della VI Direttiva CE, attività economiche, in quanto legate necessariamente allo sfruttamento futuro di un bene immobile ⁽²⁵⁸⁾. Infatti la normativa comunitaria prevede che il diritto del soggetto passivo a recuperare il tributo assolto sulle operazioni passive sorge nel momento stesso in cui se ne verifica l'esigibilità in capo a colui che ha posto in essere la cessione o prestazione, a condizione e nella misura in cui i beni e i servizi acquistati sono impiegati dal soggetto passivo medesimo ai fini delle sue operazioni imponibili, ovvero a queste assimilate. Da ciò consegue che condizione imprescindibile per la detrazione dell'IVA a monte è la qualifica di soggetto passivo d'imposta, che si acquisisce con l'esercizio in modo indipendente di attività economiche consistenti in quelle di produttore, di commerciante, di prestatore di servizi, essendo a tal fine del tutto irrilevanti i risultati di queste attività ⁽²⁵⁹⁾.

⁽²⁵⁸⁾ Non si può ritenere che, in caso di acquisto di immobile destinato ad una delle attività dell'impresa, che l'attività imprenditoriale abbia inizio soltanto nel momento in cui l'immobile viene effettivamente sfruttato, essendo sufficiente l'investimento connesso e necessario all'impiego dell'immobile stesso.

⁽²⁵⁹⁾ Sul punto L. LACONE, *Il diritto alla detrazione Iva e l'effettivo esercizio d'impresa*, in *Azienda e Fisco*, n. 13/2008, 51 e ss.

12 - LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE E COMUNITARIA SULL'ABUSO DEL DIRITTO AI FINI IVA.

Sul concetto di attività economica rilevante ai fini IVA vi è un contrasto fra le sentenze della Corte di Cassazione e quelle della Corte di Giustizia, soprattutto nella parte in cui quest'ultima attribuisce valenza di "attività economica" anche agli atti isolati di acquisto e locazione di immobili e anche quando la locazione sia fatta a società appartenente allo stesso soggetto economico.

Vi è, inoltre, un altro filone interpretativo che utilizza la giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'abuso della normativa comunitaria in ambito IVA, al fine di negare il diritto alla detrazione.

Ci si riferisce alla già citata sentenza della Cassazione n. 10353 del maggio 2006, la quale ha negato la detraibilità dell'IVA sull'acquisto di un immobile da parte di una società per il fatto che questa dopo poco tempo lo aveva rivenduto al socio. La Cassazione cita la sentenza della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, C-255/02 che ha dichiarato invalido ai fini IVA un comportamento abusivo del contribuente, volto cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva⁽²⁶⁰⁾.

Nello stesso solco giurisprudenziale si pongono due sentenze della Suprema Corte del 29 aprile – 21 ottobre 2005, n. 20398 e del 25 ottobre 2005 – 14 novembre 2005, n. 22932, che hanno sancito la nullità, ai fini delle imposte sui redditi, di più negozi fra loro collegati che non abbiano conseguito altro vantaggio economico al di fuori del risparmio fiscale.

⁽²⁶⁰⁾ Sul punto: M. PIAZZA, *Cassazione 3 ottobre 2007, n. 20716: in detraibilità dell'Iva relativa all'acquisto di immobili destinati alla locazione*, in *Il Fisco*, n. 43/2007, pagg. 2-5858.

L'abuso del diritto si pone quando la norma è utilizzata con un obiettivo atipico, diverso da quello posto dal legislatore, ossia per conseguire dei vantaggi che non sono coerenti con i risultati cui le stesse tendono ⁽²⁶¹⁾.

L'abuso del diritto veniva proposto in sede di riforma del codice civile del 1942 con l'art. 7: "Nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è stato riconosciuto". Tale articolo veniva eliminato nella stesura finale delle cc. dd. Preleggi "Disposizioni sulla legge in generale". La eliminazione suddetta veniva spiegata dalla giurisprudenza e dalla dottrina meno recenti come conferma della pienezza dell'autonomia privata al di fuori di divieti espressi. La norma non ha un obiettivo diverso dalla regolazione della fattispecie che specificamente regola. Quando una determinata fattispecie non viola la norma, non si propone alcun abuso del diritto che è il principio utilizzato per contrastare l'autonomia privata, quando questa si sottrae ai divieti delle norme di diritto positivo. La limitazione alla libertà individuale, in verità, deve essere giustificata non dal principio di divieto di abuso del diritto, ma piuttosto da specifiche norme di divieti, infatti limitare tale libertà con un principio potrebbe compromettere la libertà stessa e la certezza del diritto: l'abuso del diritto, quindi, parrebbe contrastare con norme puntuali, non con un principio. Quando i diritti sono positivamente regolati, l'abuso ovvero l'uso scorretto degli stessi non è violazione di un principio, piuttosto violazione delle specifiche regole di disciplina. Quando la manifestazione di un diritto si pone con modalità nuove rispetto alla fattispecie regolata, non si pone in essere una violazione della norma, ma una violazione del principio: "questo considerando conferma la tracciabilità del principio nelle regole del diritto: è in queste che va tracciato il principio, perché di questo esse sono espressione".

La scelta che si pone, a questo punto, è quella se disciplinare la nuova fattispecie del diritto con una nuova norma, ovvero affidare il compito al giudice in sede di interpretazione estensiva della norma esistente. La tipizzazione

⁽²⁶¹⁾ Sul tema dell'abuso del diritto si veda *ex multis*: C. GARBARINO, *L'abuso del diritto nel sistema francese, comunitario e internazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, III, pag 545.

dell'illecito è rigorosa in ambito penale (art. 25 Cost. e art. 1 del codice penale); diversamente non dovrebbe proporsi in ambito tributario (o civile) altrimenti si verificherebbe il giudice superi il legislatore nella creazione del diritto; creazione del diritto che sarebbe qualificata come applicazione del diritto. Si dovrebbe evitare di offrire al giudice la facoltà di creare il diritto con il pretesto d'interpretare la finalità della legge: la legge applica il principio, il giudice applica la legge; in caso contrario si verificherebbe uno scavalco della legge da parte del giudice con l'applicazione diretta da parte di quest'ultimo del principio anche se non espresso dalla legge. In altri termini il contrasto all'abuso del diritto basato sulla violazione del principio e non sulla violazione della legge, non può essere attribuito al giudice, ma al legislatore in sede legislativa di nuova regolamentazione della "fattispecie abuso" ⁽²⁶²⁾.

In ambito tributario le norme sono "autosufficienti": l'abuso del diritto è, quindi, la violazione di una norma specifica e per connessione del principio di cui essa è espressione. Pertanto, l'assenza di una norma di disciplina di un fatto o di fatti simili determinerebbe anche l'assenza del principio escludendo l'abuso del diritto.

Quindi, nel campo tributario, l'abuso del diritto verrebbe assorbito nella violazione della norma con conseguente sottrazione di base imponibile; in tal modo la violazione della norma si propone come evasione d'imposta senza ricorso a logiche elusive e di abuso del diritto che non competono l'applicazione del tributo, ovvero, seguendo il Caldara, il processo matematico della determinazione della base imponibile ⁽²⁶³⁾. Vanoni ⁽²⁶⁴⁾ così spiega il pensiero di Caldara: "per il

⁽²⁶²⁾ *Ex multis* TORRENTE spiega: "là dove il legislatore nulla ha disposto, appare invece, pericoloso affidare la determinazione dei limiti del diritto al criterio discrezionale e variabile del giudice. Sembra, perciò, doversi concludere che, fuori dai casi espressamente contemplati, l'esigenza di certezza, fondamentale nell'ordinamento giuridico, impedisce di prendere in considerazione l'abuso del diritto" in A. TORRENTE, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1965, pag. 42.

⁽²⁶³⁾ L'art. 1 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) conferma la matematica del processo di determinazione della base imponibile, dove "il ricorso al principio può essere disposto soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria" ovvero, si aggiunge, con norma specifica.

⁽²⁶⁴⁾ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1960, I, pag. 210.

Caldara il diritto tributario si distingue dal diritto comune, perché la legge fiscale è più che ogni altra tassativa, e richiede di essere applicata con precisione. Essa, nel sistema giuridico, rappresenta l'elemento matematico, come il diritto civile l'elemento prevalentemente logico. Gli interessi che la legislazione fiscale protegge, sono circoscritti e precisati...le eccezioni tassative in modo espresso...Il Caldara vuole che nella interpretazione della legge fiscale si rispetti scrupolosamente l'esattezza, che ne è il carattere naturale, e per questo esclude la possibilità di estendere o di restringere, mediante regole logiche, la portata della norma, quale risulta dalla sua espressione letterale”.

In particolare il divieto di abuso del diritto si propone come principio generale nel diritto comunitario. Il settore dell'IVA come parte del diritto comunitario non deroga alla necessità di una tutela a fronte dei comportamenti abusivi dei contribuenti per conseguire vantaggi fiscali indebiti.

Su tale tema significative le sentenze della Corte di Giustizia Europea del 21 febbraio 2006, cause C-255/02 (già evidenziata sopra) e C-223/03, perché, nel chiarire la portata delle norme contenute nella sesta Direttiva IVA, applicano per la prima volta l'abuso del diritto al settore fiscale. In occasione delle citate sentenze, si osserva, inoltre una posizione del tutto contrastante con quella espressa nel nostro ordinamento interno dalla dottrina prima evidenziata: infatti, dalle sentenze in esame si apprende che il divieto di abuso del diritto, che non costituisce una deroga alla disciplina positiva, ma anzi permette una corretta applicazione della stessa in linea con gli obiettivi e le finalità dal legislatore comunitario, “può essere applicato senza il richiamo di un'espressa disposizione”. In considerazione dei rapporti tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale, l'affermazione della giurisprudenza comunitaria ha riflessi considerevoli sui Paesi membri dell'Unione Europea dato il primato del diritto comunitario su quello nazionale negli ambiti di competenza riconosciuti dal Trattato alle fonti normative comunitarie. Con riferimento al settore dell'IVA, quindi, l'affermazione della giurisprudenza comunitaria dell'abuso del diritto comporta l'obbligo per gli Stati di utilizzare il principio ai fini di una corretta interpretazione ed applicazione delle

norme interne per garantire la coerenza con la VI Direttiva e le sue finalità. Emerge pertanto una netta differenza tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale quanto al principio in esame: nel primo è riconosciuto come la finalità di contrastare i comportamenti elusivi di abuso delle norme sia insita al suo interno; di converso, nel secondo, quanto meno sulla base delle posizioni sino ad ora espresse, si ritiene invece essere compito esclusivo del legislatore individuare l'elusione, per cui, in mancanza di una precisa scelta in tal senso, verrebbe a mancare la base giuridica per contrastare il fenomeno. In un quadro codificato quale quello attuale, la dottrina civilistica ritiene che è esclusivo compito del legislatore disciplinare i comportamenti contrari all'ordinamento giuridico e che costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Né, d'altra parte, da norme di diritto civile che individuano espressamente specifiche ipotesi di abuso è ritenuto corretto desumere la affermazione di un principio non scritto, di valenza generale, che vieta l'abuso del diritto. Contestualmente da dottrina tributaria non ritiene legittimo che l'applicazione di una norma venga esclusa in via interpretativa, quando sussistano gli elementi di fatto che ne costituiscono il presupposto⁽²⁶⁵⁾. Quindi, le norme tributarie non troverebbero applicazione solo in presenza di apposite norme positive (espresse) in tal senso.

L'AF non è rimasta inattiva, ribadendo la sua posizione con la circolare 13 dicembre 2007, n. 67/E con la quale nel commentare la sentenza della Corte di Giustizia C-255/02, condivide l'esistenza di un principio antiabuso del sistema IVA comunitario e conclude per l'esistenza di un analogo principio del sistema italiano dell'imposizione diretta "sulla base delle medesime argomentazioni sottese alla norma generale antielusiva di cui all'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, applicabile nel nostro ordinamento nazionale con riferimento all'imposizione diretta...". L'articolo precisa l'inopponibilità fiscale di alcune

⁽²⁶⁵⁾ C. SALVI, *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1988; V. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1964; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, pag. 205; M. DOSSETTI, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, in *Giur. It.*, 1969, I, pag. 1573. in ambito tributario si veda, *ex multis*, F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e di frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in

specifiche operazioni quando volte ad ottenere un vantaggio fiscale non previsto dal sistema: deve trattarsi di atti, fatti e negozi specifici costituenti un numero chiuso, anche se di volta in volta integrato con nuove fattispecie ⁽²⁶⁶⁾.

Da ciò consegue (riprendendo il discorso accennato in precedenza) che qualsiasi “principio” è escluso in partenza, perché è contraddittorio un principio dipendente da un numero chiuso di fattispecie: il principio infatti si applica al sistema, cioè a tutte le fattispecie previste e non previste ed inoltre, proprio perché tale, è contemporaneo all’introduzione del sistema stesso.

La forzatura della circolare suddetta si sostanzia nell’adottare il principio antiabuso dell’IVA comunitaria, come principio antielusione dell’imposta diretta nazionale forzando il testo dell’art. 37-bis del DPR n. 600/73. Non è condivisibile la conclusione della circolare secondo cui “l’immanenza nei principi dell’IVA di norme antiabuso, riconosciuta dalla Corte di Giustizia, fa sì che possa riconoscersi da parte dell’Amministrazione Finanziaria nazionale la presenza di comportamenti elusivi, senza la necessità di una norma punitiva compresa nella struttura logico-sistemica delle imposte dirette con l’art. 37-bis del DPR n. 600/73⁽²⁶⁷⁾”.

Il settore dell’IVA è stato interessato per primo dall’affermazione del principio del divieto di abuso del diritto di matrice comunitaria. In mancanza, quindi, di norme antielusive espresse, non sussisteva fino a questo momento una

Rass. Trib., 1989, I, pag. 17; E. PEREGO, *Elusione di imposta; il risparmio di imposta e il negozio in frode alla legge fiscale nell’ottica del diritto civile*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, pag. 507.

⁽²⁶⁶⁾ Da ultimo si veda la fattispecie aggiunta nell’art. 37-bis, comma 3, lett. f-quater (pattuizioni tra società di gruppo), con la L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁽²⁶⁷⁾ L’inesistenza di un principio antielusione nel sistema italiano dell’imposizione diretta è confermata dalla Commissione di studio sulla imposizione fiscale sulle società (c.d. Commissione Biasco, istituita con DM 27 giugno 2006). La commissione prende atto che “le norme antielusive privilegiano, anche negli interventi più recenti, obiettivi contingenti, anziché concorrere a disegnare un ordinato sistema di ostacolo all’elusione”. La contingenza, di per sé, contraddice l’immanenza come riconosciuto dalla Commissione Biasco, laddove segnala “che le misure antielusive o antievasive le quali per loro stessa natura, sono specifiche, se non adeguatamente coordinate, incidono sull’efficacia generale delle norme che regolano gli istituti riformati e più oltre propone che l’obiettivo antielusione in sé non è messo in discussione; sono criticate, invece, le forme in cui la semplificazione amministrativa che ne consegue è stata adottata; in particolare, quando si utilizzano presunzioni *ex lege* di comportamenti elusivi che possono non essere proporzionate agli effetti da raggiungere e rendono difficile la prova contraria del contribuente, o mettono sullo stesso piano comportamenti elusivi ed evasione”.

base normativa con cui l'AF potesse opporsi ai comportamenti elusivi dei contribuenti. Pertanto, l'affermazione di tale principio ha avuto un forte impatto nell'ordinamento nazionale, soprattutto per aver ampliato le facoltà operative degli uffici accertatori in fase di accertamento. Sull'utilizzo di questo nuovo strumento nelle mani dell'AF non resta che affidarsi al giudizio dei giudici nazionali.

CAPITOLO IV

TITOLO I

LA DISAPPLICAZIONE DEL REGIME DELLE SOCIETÀ DI COMODO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Contraddittorio necessario ed onere della prova nel regime previgente e vigente. 3. Gli adempimenti dichiarativi nel regime previgente. – 4. Il ricorso giurisdizionale nel regime previgente.

1 – PREMESSA.

Il comma 4-bis dell'art. 30 sancisce che *“in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

Nel vigore della normativa previgente alle modifiche introdotte *in primis* con la c.d. “manovra-bis” (DL n. 223/2006) e da ultimo con la finanziaria 2007, la società qualificata non operativa poteva sottrarsi al relativo regime fiscale fornendo la “prova contraria” sia in sede di contraddittorio preventivo, disposto a pena di nullità dell'accertamento, sia successivamente in sede di giudizio; ciò ancorchè i motivi sui quali si fondava la prova contraria del contribuente dovevano essere adottati già in sede di contraddittorio epistolare, pena l'inammissibilità degli stessi nella successiva fase di impugnazione dell'accertamento.

Inoltre, era prevista nella precedente versione della legge, la dimostrazione che le “oggettive situazioni” addotte fossero di “carattere straordinario”.

Le regole suddette sono state ampiamente riviste.

In particolare con l’art. 35, comma 5, del DL 223/2006 si è disposta la soppressione del contraddittorio preventivo; l’introduzione della richiesta di disapplicazione formale della disciplina tramite l’istituto dell’interpello; la soppressione della causa di esclusione rappresentata da “un periodo di non normale svolgimento dell’attività”. Con l’art. 1, comma 109, della L 296/2006 si è disposta, inoltre, la soppressione della “prova contraria”; del riferimento al carattere straordinario delle situazioni che consentono di disapplicare la normativa.

I principali cambiamenti hanno interessato, quindi, gli aspetti procedurali del meccanismo di accertamento e della correlata difesa del contribuente: il soggetto considerato non operativo può sottrarsi all’applicazione della disciplina avvalendosi dell’istituto dell’interpello disapplicativo previsto ai fini antielusivi dall’art. 37-bis, comma 8, del DPR, n. 600/73.

Dal tenore letterale del comma 4-bis dell’art. 30 quest’ultimo istituto non sembra costituire l’unico rimedio offerto dal legislatore per sottrarsi alla disciplina delle società non operative, dovendosi ritenere, al contrario, che la società interessata, in caso di mancata presentazione dello stesso, possa comunque far valere la prova contraria in sede di giudizio (se non è possibile fornire la prova contraria, su quali basi potrà mai fondarsi l’impugnazione dell’avviso?). Diversa, come vedremo, la posizione dell’Agenzia delle Entrate che, invece, considera l’interpello non soltanto necessario ai fini della disapplicazione della normativa, ma anche condizione indispensabile per l’ammissibilità dell’eventuale e successivo ricorso giurisdizionale.

2 - CONTRADDITTORIO NECESSARIO ED ONERE DELLA PROVA NEL REGIME PREVIGENTE E VIGENTE.

Nel regime previgente, come sottolineato in precedenza, la presunzione di reddito minimo poteva essere vinta fornendo la prova contraria.

La prova contraria doveva essere “qualificata”: il contribuente, infatti, non poteva liberamente disporne; essa doveva presentare i requisiti richiesti dalla legge, in particolare doveva riferirsi a oggettive situazioni di “carattere straordinario” che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi considerati ai fini del test di operatività ⁽²⁶⁸⁾. Quindi, le situazioni in cui si doveva articolare la prova contraria dovevano presentare contestualmente sia il carattere straordinario sia il carattere oggettivo; in altri termini dovevano presentarsi come obiettivamente riscontrabili e non suscettibili di valutazioni soggettive.

Inoltre, la legge prevedeva, prima dell’emissione di un avviso di accertamento, la necessità di instaurare preventivamente il contraddittorio preventivo a pena di nullità dell’accertamento stesso. Il contraddittorio avveniva in forma epistolare: l’ufficio, infatti, doveva richiedere al contribuente, con lettera raccomandata, i necessari chiarimenti che dovevano essere a loro volta resi per iscritto entro i successivi sessanta giorni ⁽²⁶⁹⁾.

Quindi, l’AF, qualora il contribuente avesse fatto emergere il proprio stato di non operatività in sede di dichiarazione e non si fosse adeguato alle risultanze della disciplina, doveva attivarsi per instaurare un contraddittorio con il contribuente stesso.

⁽²⁶⁸⁾ La norma consentiva di dimostrare l’impossibilità di conseguire i ricavi figurativi ma non prevedeva alcun riferimento ad eventi che potevano incidere sul reddito minimo risultante dal computo; l’attuale formulazione consente, invece, alla società di riferirsi anche alle circostanze che abbiano impedito il raggiungimento della redditività minima richiesta dalla disciplina.

⁽²⁶⁹⁾ In verità la necessità di instaurare preventivamente un contraddittorio in forma epistolare con il contribuente aveva verosimilmente contribuito a limitare ulteriormente l’utilizzo dello strumento presuntivo.

Nell'attuale disciplina invece, il ruolo delle parti è stato invertito sul piano procedimentale in quanto è la società non operativa a doversi preventivamente attivare per ottenere la disapplicazione della norma fornendo la prova contraria in sede pre-contenziosa e a prescindere da qualsiasi concreta attività di accertamento. Sempre nell'attuale disciplina, le situazioni che consentono di dimostrare la prova contraria devono essere soltanto oggettive, avendo il legislatore eliminato il riferimento al carattere straordinario delle stesse: come vedremo, alcune delle situazioni oggettive di carattere straordinario possono, ora, valere da elemento di valutazione in sede di interpello disapplicativo.

Orbene, in passato la disciplina delle società non operative definiva nella sostanza una presunzione legale relativa. Il reddito della società non operativa poteva essere determinato induttivamente in misura pari a quella minima presunta⁽²⁷⁰⁾.

La presunzione non operava automaticamente: era disposta, infatti, la facoltà dell'AF di procedere all'accertamento induttivo, come si poteva evincere dal tenore letterale del comma 4, dell'art. 30 che disponeva che “se il reddito dichiarato dalle società o dagli enti che si presumono non operativi risulta inferiore a quello minimo..., il reddito **può** essere determinato induttivamente in misura pari a quella presunta”. Quindi, l'accertamento del reddito era soltanto eventuale come confermato nella circolare n. 48/97 in cui si legge: “gli uffici delle entrate **possono** rettificare il reddito qualora lo stesso sia stato dichiarato in misura inferiore a quella stabilita dalla normativa”.

L'attuale comma 3, dell'art. 30, invece, dispone che “fermo l'ordinario potere di accertamento ai fini dell'imposta sul reddito delle società e gli enti non operativi indicati nel comma 1 si **presume** che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore...”. Pertanto, il mancato adeguamento al reddito minimo presunto, si ritiene, possa determinare l'emissione automatica dell'avviso di accertamento; l'assunto è confermato anche dalle indicazioni ministeriali laddove

⁽²⁷⁰⁾ L'accertamento poteva essere effettuato anche mediante la procedura di accertamento parziale ex art. 41-bis del DPR n. 600/73, quindi senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice. V. nota 246, pag. 172

è disposto “l’**obbligo** di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto”⁽²⁷¹⁾.

La formulazione letterale del comma 3 dell’art. 30 che, come evidenziato, contiene la presunzione di reddito minimo, in verità, non è stata interessata dalle modifiche introdotte alla disciplina delle società non operative (sia quelle della manovra-bis che quelle della finanziaria 2007). Si dovrebbe, quindi, ritenere che la natura della presunzione anzidetta non sia stata modificata: essa rientrerebbe tuttora tra quelle legali relative in grado di invertire l’onere della prova ponendolo a carico del contribuente e per ciò ammettendo la prova contraria stessa in sede di giudizio. Anche l’eliminazione dell’inciso “salvo prova contraria” (operata con il comma 109 dell’art. 1 della legge finanziaria 2007), non sembra variare tale impostazione⁽²⁷²⁾.

Tuttavia dalle circolari dell’Agenzia delle Entrate⁽²⁷³⁾ è stato disposto che “l’ambito di applicazione della norma è stato quindi meglio puntualizzato dalla legge finanziaria 2007 che all’art. 1, comma 109, lett. a) ha soppresso, nel comma 1 dell’art. 30 della legge n. 724 del 1994, il riferimento alla “prova contraria”, **al fine evidente di escludere che detta prova possa essere fornita in sede di accertamento o nel corso del contenzioso**”.

Inoltre, sempre in base alla posizione interpretativa assunta dall’AF la prova contraria sarebbe ammessa in sede di giudizio soltanto qualora sia stata preventivamente presentata istanza di disapplicazione della disciplina sulle società non operative tramite interpello. Abbiamo visto nei capitoli precedenti che lo scopo dell’assunzione di tali ferree posizioni sarebbe quello di “monitorare” i contribuenti prima e a prescindere dalla fase di accertamento o di un processo tributario.

⁽²⁷¹⁾ Circ. 2 febbraio 2007, n. 5/E (par. 2); circ., 4 maggio 2007, n. 25/E (par. 5).

⁽²⁷²⁾ Fin dal periodo d’imposta 1996, cioè dalla sua formulazione originaria, il comma 3, dell’art. 30 recitava: “fermo l’ordinario potere di accertamento, ai fini dell’imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 **si presume** che il reddito del periodo d’imposta non sia inferiore all’ammontare della somma degli importi derivanti dall’applicazione...”

⁽²⁷³⁾ N. 5 e 25 entrambe del 2007.

Da ciò si evince che qualora il contribuente interessato non abbia rispettato l'iter procedimentale indicato dall'AF la presunzione in esame diverrebbe una presunzione legale assoluta, una presunzione che produce, come noto, in ambito tributario, l'effetto di non concedere al contribuente la possibilità di dimostrare la propria capacità contributiva ovvero l'effettività del reddito soggetto all'imposizione, con consequenziale preclusione al diritto di difesa del contribuente stesso.

In verità, non è condivisibile l'ipotesi di un cambiamento della natura della presunzione di cui al comma 3 dell'art. 30 come conseguenza della soppressione dell'inciso "salvo prova contraria", dal momento che la norma non dispone esplicitamente in senso contrario, ossia che la prova contraria non sia comunque ammessa; infatti, o meglio, se la disposizione fosse nata fin dall'origine senza l'inciso suddetto, in mancanza di indicazioni contrarie espresse da parte del legislatore, non vi sarebbe stato alcun dubbio circa la natura di presunzione legale relativa: una presunzione assoluta non può trovare alcuno spazio nel nostro ordinamento tributario. Non si può non ricordare il principio espresso dalla Corte Costituzionale n. 200 del 15 luglio 1976, secondo cui, a fronte del diritto del legislatore, volto a salvaguardare un interesse effettivamente meritevole di tutela, di formulare "previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova dell'effettività del reddito soggetto ad imposizione".

La eliminazione del suddetto inciso (salvo prova contraria) è del tutto privo di rilevanza giuridica: la verifica della presenza in un dettato legislativo di una *praesumptio hominis* e delle due nature alternative, *juris tantum* o *juris et de jure*, deve essere fatta avendo riguardo al dato testuale nel suo insieme e non per

singoli commi laddove essi siano tra loro correlati e dipendenti da una *compago logica*.

Pertanto, l'operatività della presunzione legale assoluta non è stata posta con una espressa previsione legislativa, ma esclusivamente con interpretazione dell'AF seppure sulla base dello scopo specifico sopra evidenziato. Ma come noto, non bisogna trascurare che i documenti di prassi amministrativi non sono vincolanti per il contribuente dal momento che si riconosce per essi esclusivamente natura di atti interni di indirizzo dell'attività dell'AF. In verità, però, che le rilevanza della circolare fosse meramente interna non vi erano e non vi sono dubbi. Piuttosto, il problema è quello di aumentare l'autorevolezza delle affermazioni contenute nei documenti divulgati: e tale autorevolezza si acquisisce anche attraverso il riconoscimento del ruolo della giurisprudenza: affermazioni così definitive e definitive appaiono strumentali e non propriamente corrette nei confronti del contribuente e dell'interprete.

Ed invero, l'assunzione di prerogative inconfidenti alla funzione specifica che la legge ha assegnato alle Agenzie, in particolare a quella delle Entrate, con l'invasione di campi "altrui", crea soltanto sconcerto e confusione, non certo alimenta quello spirito di collaborazione tra Fisco e contribuente di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 ⁽²⁷⁴⁾.

Vero è che, l'interesse fiscale alla riscossione dei tributi ha portato il legislatore a "fortificare", nel procedimento di accertamento, gli strumenti cognitivi cui può ricorrere l'AF, trovandosi quest'ultima in una situazione di "menomazione" conoscitiva rispetto al soggetto da accertare ⁽²⁷⁵⁾: si pensi alle presunzioni semplicissime oltre che ai metodi di ricostruzione parametrica del reddito imponibile. Tali strumenti producono effetti sul piano sostanziale, dal

⁽²⁷⁴⁾ Sul punto il richiamo delle SS.UU. della Corte di Cassazione è significativo ed esemplare: sent. n. 25506 del 30 novembre 2006 in tema di aree edificabili ed ICI, esaminata in dettaglio a pag. 166

⁽²⁷⁵⁾ "nessuno meglio del contribuente sa come sono andati i fatti, così come nessuno meglio di lui è in grado, mercè appunto la conoscenza fattuale in suo possesso, di distorcere la realtà": sul punto G. M. CIPOLLA, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Digesto, Aggiornamento*, pagg. 730 e ss; F. TESAURO, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, pagg. 885 e ss.

momento che la legge assume come veri i fatti induttivamente ricostruiti; si inverte così l'onere della prova.

Tuttavia, il ricorso ad essi da parte degli uffici accertatori non può, in ogni caso, prescindere dalla rispondenza alla realtà fattuale delle affermazioni su cui si basa la pretesa tributaria, in quanto tutte le norme sull'accertamento tributario hanno come finalità quella di determinare una capacità contributiva non meramente ipotetica o "aleatoria", ma la capacità economica effettivamente manifestata dal contribuente destinatario del provvedimento.

Per usare la nota locuzione di Allorio ⁽²⁷⁶⁾, "l'AF deve dare a se stessa la prova prima di adottare il provvedimento finale". E ciò deve essere attuato tenendo conto soprattutto del diritto del contribuente di "difendersi provando".

In verità, dalla disciplina sulle società non operative in esame, si evince che è proprio la tutela di tale diritto che viene tralasciata; diritto che, di converso, dovrebbe essere garantito sempre, non soltanto nel processo, ma anche prima e al di fuori di esso.

Nella materia del nostro studio, quindi, ciò che urge è di realizzare appieno il principio del contraddittorio attraverso una attiva partecipazione del privato, una volta chiusa l'istruttoria, a pena di nullità del provvedimento finale emesso inaudita altera parte ⁽²⁷⁷⁾.

Ma, come noto, il contraddittorio tra contribuente e AF rappresenta l'eccezione, potendo essere esplicito esclusivamente nei casi tassativamente previsti dalla legge. Infatti, nel nostro ordinamento l'art. 24 della Costituzione garantisce il diritto di difesa esclusivamente in sede giudiziaria e non anche una difesa nella pregressa fase procedimentale.

Sarebbe utile, quindi, un ritorno al passato, quando prima degli interventi modificativi intervenuti nel corso del 2006, la L. 724/94 prevedere l'obbligo del contraddittorio preventivo a pena di nullità dell'avviso di accertamento.

⁽²⁷⁶⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pagg. 70 e ss.

⁽²⁷⁷⁾ Sul punto L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pagg. 577 e ss.

Utilità che si verificherebbe anche e soprattutto evitando i costi correlati all'esame e risposta alle varie istanze di interpello, alla gestione del contenzioso, ecc...

3 - GLI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI NEL REGIME PREVIGENTE.

La società che riteneva di essere "operativa" non era tenuta alla compilazione dell'apposito quadro della dichiarazione relativo alla verifica dell'operatività; tale compilazione era facoltativa: i soggetti interessati dichiaravano la loro operatività semplicemente con la compilazione di una apposita casella presente nello stesso quadro della dichiarazione. Ciò consentiva al soggetto di superare "agevolmente" la presunzione: la società attestava sotto la propria responsabilità, in autocertificazione ("legge Bassanini"), il proprio stato di operatività, e tale autocertificazione andava conservata agli atti della società. Pertanto, la società interessata non era tenuta a fornire altra giustificazione ulteriore della propria operatività salvo eventuali successive verifiche da parte dell'AF. Quindi, lo stato di operatività poteva anche risultare da interpretazioni particolari degli elementi posti a base del computo della presunzione: i valori utilizzati e "scelti" dalla società non emergevano espressamente proprio grazie all'autocertificazione sulla propria operatività.

Di converso, attualmente il contribuente non può più autodichiarare il proprio stato di operatività ed è così tenuta comunque a compilare il prospetto per la verifica della non operatività; anzi, come già evidenziato, dovrà attivarsi preventivamente, rispetto al comportamento da assumere in dichiarazione, per ottenere la disapplicazione della disciplina evidenziando le oggettive situazioni che giustificano la non applicazione della norma nel caso concreto e specifico in un'istanza di interpello disapplicativo all'AF.

4 - IL RICORSO GIURISDIZIONALE NEL REGIME PREVIGENTE.

L'obbligatorietà del contraddittorio preventivo comportava che la prova contraria, da fornire anche in sede contenziosa, emergesse già in quella sede. Un'importante limitazione riguardava i motivi che il contribuente doveva addurre in caso di richiesta di chiarimenti: quelli, infatti, non adottati in sede di contraddittorio non potevano essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento. Quindi, era necessario preordinare una difesa adeguata e anticipata prima dell'emissione dell'avviso di accertamento tra l'altro meramente eventuale.

Nell'attuale disciplina la presentazione dell'istanza di disapplicazione è la condizione necessaria a pena di inammissibilità del successivo ricorso giurisdizionale.

TITOLO II

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEL REGIME VIGENTE E L'ACCERTAMENTO

SOMMARIO: 1. L'interpello disapplicativo: finalità ed effetti. – 2. Preventività dell'istanza. 3. Inammissibilità ed improcedibilità dell'istanza di disapplicazione. – 4. La risposta del Direttore Regionale delle Entrate e le conseguenze del diniego di disapplicazione – 5. Non veridicità dei dati contenuti nell'istanza ed onere della prova. – 6. Istituti deflattivi del contenzioso.

1 - L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO: FINALITÀ ED EFFETTI.

Dal tenore letterale del comma 4-bis dell'art. 30 ⁽²⁷⁸⁾ si evince la facoltà di presentare l'istanza di interpello laddove esso dispone che “ la società interessata **può** richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600” ⁽²⁷⁹⁾. Non emergerebbe perciò alcun obbligo in tal senso.

L'Agenzia delle Entrate ha assunto, come anticipato nei precedenti paragrafi, un posizione rigida al riguardo laddove la presentazione dell'istanza di disapplicazione è l'**unica iniziativa utile** per dimostrare che non è stato possibile conseguire i ricavi ed il reddito minimi previsti dalla normativa (ovvero di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per gli ammontari presunti anche essi dalla disciplina). Quindi, secondo l'interpretazione offerta dall'AF la presentazione dell'istanza in esame rappresenta un vero e proprio obbligo/onere per il contribuente, e non una facoltà, essendosi esclusa la possibilità che il contribuente possa autonomamente disapplicare le norme antielusive in esame.

⁽²⁷⁸⁾ Si veda pag. 174.

⁽²⁷⁹⁾ Nei casi in cui la società riesca ad ottenere la disapplicazione della normativa, oltre a non dover dichiarare un reddito imponibile minimo, potrà chiudere anche in perdita e tale perdita

Dunque, nella prospettiva dell’Agenzia delle Entrate, l’interpello assumerebbe la natura di procedimento amministrativo avente funzione costitutiva della prova contraria rispetto alla presunzione relativa di elusività racchiusa nella disciplina sulle società non operative.

L’art. 37-bis del DPR 600/73 è stato introdotto nel nostro ordinamento giuridico dall’art. 7 del DLgs 8 ottobre 1997, n. 358, contenente l’allora riforma, ai fini delle imposte sui redditi, delle operazioni straordinarie di impresa; la norma contiene le *disposizioni antielusive* volte a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi, privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario, per i quali si utilizzino una o più delle operazioni, anche straordinarie, ivi previste. In particolare il comma 8 dell’art. in esame, con la forma speciale di interpello cd. disapplicativo consente al contribuente di richiedere all’AF la disapplicazione di norme tributarie che, per fini antielusivi, “*limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario*” ⁽²⁸⁰⁾. Quindi “non siamo in presenza di un’incertezza interpretativa in ordine ad una norma messa al cospetto di un determinato fatto (come accade nell’interpello ordinario ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212), né si riscontra un dubbio sulla ricostruzione e qualificazione di un fatto messo in relazione ad

sarà riportabile secondo le normali disposizioni di cui all’art. 84 del TUIR, ovvero per le società di persone, secondo il disposto degli artt. 8 e 101, comma 6, del TUIR.

⁽²⁸⁰⁾ Come visto il legislatore ha espressamente qualificato (al comma 4-bis) l’art. 30 come disposizione antielusiva e, quindi, ha coerentemente consentito la disapplicazione a seguito dell’accoglimento dell’istanza di interpello di cui all’art. 37-bis, comma 8, del DPR, n. 600/73. Ci si è già chiesti, nei precedenti paragrafi, se l’esistenza delle società che rientrano nell’ambito di operatività dell’art. 30 consenta veramente di intravedere un disegno elusivo. Tuttavia, non si può escludere che l’art. 30 rappresenti un significativo passo verso una nuova e naturalmente più ampia nozione di elusione, come risulterebbe anche dal disegno di legge delega n. 1762, in cui all’art. 3, lett. d) si annovera “la armonizzazione delle diverse forme di interpello, incluso quello internazionale, e definizione di una normativa antielusiva valevole per tutti i tributi erariali, con la previsione della possibilità di disconoscere le condotte poste in essere per fini esclusivamente o prevalentemente fiscali, anche mediante l’eventuale modificazione delle disposizioni antielusive di cui all’art. 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”.

una norma (come avviene nell'interpello speciale ex art. 21 della L. n. 413/1991)"⁽²⁸¹⁾.

L'istituto dell'interpello disapplicativo previsto dal citato art. 37-bis si inserisce nei rapporti tra AF e contribuenti ispirati a trasparenza.

Nella relazione al DLgs 358/97, infatti, è stato sottolineato come la normativa in esame "introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra il fisco e i contribuenti", infatti negli anni "sono state introdotte nel nostro ordinamento una pluralità di norme sostanziali, con lo scopo di limitare comportamenti elusivi: spesso queste norme, a causa della loro ineliminabile imprecisione, provocano indebite penalizzazioni per comportamenti che non hanno nulla di elusivo. Se le norme possono essere disapplicate quando il contribuente le manipola per ottenere vantaggi tributari, occorre che lo siano quando l'obiettivo condurrebbe a penalizzazioni altrettanto indebite". In aggiunta il Ministero dell' Economia e delle Finanze, con la circolare del 18 aprile 2000, n. 16/31576, ha precisato che "il comma 8 dell'art. 37-bis consente, attraverso un procedimento appositamente regolamentato, di rimuovere limiti o divieti contenuti in norme antielusive cosiddette "analitiche", quando le stesse siano fonte di indebite penalizzazioni. Il citato comma 8 non costituisce, quindi, una disposizione antielusiva ma, al contrario, è una disposizione che consente la disapplicazione nel caso concreto di una norma antielusiva sostanziale, disciplinando un diritto di interpello del contribuente diverso da quello previsto dall'art. 21 della legge n. 413/1991".

Orbene, la disciplina delle società non operative non può ritenersi di natura antielusiva *strictu sensu*: essa, infatti, non è finalizzata a limitare deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, ovvero non è limitativa di vantaggi fiscali altrimenti indebiti secondo le nozioni ricabili dal disposto dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73. La disciplina in commento, di converso, prevede innanzitutto l'imposizione di un

⁽²⁸¹⁾ Sui presupposti e le funzioni dei vari tipi di interpello cfr. F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, pagg. 87 e ss.

imponibile minimo coerentemente con l'impostazione che vuole una redditività minima associata al possesso di certi cespiti patrimoniali e secondariamente, e soltanto con riferimento ai periodi in cui la società è classificabile come non operativa, limitazioni al riporto di perdite e all'impiego del credito IVA, che sembrano finalizzate a colpire, al pari di sanzioni improprie, più che un'ipotetica condotta elusiva, la circostanza che in assenza di una determinata redditività, il contribuente finisce con il perdere la connotazione imprenditoriale e di conseguenza la possibilità di fruire di facoltà tipiche di ogni soggetto imprenditoriale, quali, appunto, il riporto in avanti delle perdite e l'utilizzo del credito IVA. Lo scopo perseguito, quindi, sembra essere quello di inserire nell'ambito della disciplina delle società non operative un procedimento ordinariamente previsto con riferimento alla disciplina antielusiva, ossia di inserire gli elementi di ordine procedurale di cui all'art. 37-bis, comma 8, citato⁽²⁸²⁾. Pertanto, il Direttore Regionale nell'esaminare la fattispecie sottoposta al suo esame non dovrà individuare gli elementi tipici costitutivi del fenomeno elusivo (aggiramento di norme tributario, vantaggio fiscale indebito, ecc...), ma dovrà condurre un'analisi obiettiva focalizzata sulla circostanza dell'impossibilità di produrre il volume di ricavi e/o di reddito presunto *ex lege*.

A tal fine, l'art. 30 precisa le circostanze, oggettive, per le quali la disciplina delle società non operative può essere disapplicata: si tratta, infatti, di situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, degli incrementi di rimanenze e degli altri proventi nonché del reddito presunti; ovvero che non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA per gli ammontari presunti. Quindi, il contribuente non può proporre, come liberamente avviene nell'interpello disapplicativo, le circostanze per le quali ritiene non applicabile la normativa al caso concreto. In questo modo si sono associati all'istanza di interpello degli effetti ulteriori, in quanto tale istanza avrebbe la precisa finalità di ottenere un determinato provvedimento di accoglimento del Direttore Regionale

⁽²⁸²⁾ Sul punto: G. PIZZONIA, *La nuova disciplina sulle società non operative in vigore dal 2006*, in *Boll. Trib.* n. 4/2007, pagg. 329 e ss.

delle Entrate che consente di non applicare uno specifico regime fiscale, che è quello, appunto, delle società non operative.

Tanto premesso, la questione dell'obbligatorietà o meno dell'istanza di interpello assume particolare rilievo inerentemente alle conseguenze collegate alla mancata presentazione dell'istanza stessa in termini di inammissibilità della successiva ed eventuale impugnazione dell'avviso di accertamento. Dalla circolare n. 5 del 2007 dell'Agenzia delle Entrate si evince che "assolto l'onere di presentazione dell'istanza, deve tuttavia ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l'operatività della società o dell'ente all'esame dei giudici tributari, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento emesso dal competente ufficio a seguito del rigetto dell'istanza da parte del direttore regionale... in assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile" e di conseguenza la questione non potrebbe essere portata alla cognizione del giudice tributario ⁽²⁸³⁾.

Quindi, la presentazione dell'istanza di interpello è una tappa necessaria non soltanto per sottrarsi alla disciplina delle società non operative, ma anche per evitare la preclusione a qualsiasi difesa in sede contenziosa, preclusione che determinerebbe in modo sostanziale il consolidamento della pretesa erariale contenuta nell'avviso di accertamento emesso ⁽²⁸⁴⁾. Da ciò, in verità, si deduce che, secondo l'AF, in caso di rigetto dell'istanza la società può comunque dichiarare un reddito inferiore a quello minimo, altrimenti non vi sarebbe motivo per l'AF stessa di emettere avviso di accertamento avverso il quale viene data la possibilità di presentare ricorso successivamente.

Tornando alla rigida posizione dell'AF, si sottolinea che essa non ha un valido appiglio normativo: il dato letterale della disposizione evidenzia in maniera

⁽²⁸³⁾ Si tratta, come già anticipato, della conclusione che la circolare n. 5/2007 ricava dall'avvenuta soppressione, nell'art. 30, comma 1, primo periodo, dell'inciso "salvo prova contraria". Tale abrogazione starebbe a significare che la prova contraria non può essere "autocostituita", ossia creata autonomamente dal contribuente, ma deve essere necessariamente formata in sede di interpello disapplicativo.

⁽²⁸⁴⁾ Gli uffici sollevaranno la questione di inammissibilità quale condizione pregiudiziale in sede di giudizio. Quindi, il contribuente dovrà resistere prima che avverso l'avviso di accertamento, innanzitutto alla questione di inammissibilità del ricorso.

chiara ed inequivocabile la mera facoltà e non l'obbligo della presentazione dell'istanza; in caso contrario il legislatore lo avrebbe esplicitato. Infatti, tale istituto si configura in alcuni casi espressamente individuati dal legislatore come strumento obbligatorio per ottenere la disapplicazione di altre disposizioni antielusive, si pensi ad esempio all'art. 167, comma 5 del TUIR, in materia di imprese estere controllate, che dispone che “ per i fini di cui al presente comma, il contribuente **deve** interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente”.

Inoltre, e dato più importante, la disciplina in esame non introduce nuove cause di inammissibilità del ricorso giurisdizionale connesse alla mancata presentazione dell'istanza di interpello: le cause di inammissibilità sono esclusivamente quelle previste dal DLgs 31 dicembre 1992, n. 546 e non possono certo essere integrate dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate: alla fine sarà soltanto il giudice tributario a valutare la sussistenza di una causa di inammissibilità nel caso di specie.

Occorre tener presente, inoltre, che in mancanza di una espressa indicazione da parte del legislatore in proposito, risulta disatteso l'art. 111, comma 1, della Costituzione, in virtù del quale “la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge”; la riserva di legge in parola ha per oggetto l'intera disciplina di ogni tipo di processo; ivi compreso quello tributario.

Con tale riserva di legge si è inteso esprimere che la legalità è presupposto indefettibile della giustizia, o meglio, che l'esigenza di legalità precede l'esigenza di giustizia. Pertanto, il processo per essere “giusto” deve essere regolato dalla legge, cioè da fonti normative primarie, rappresentate sia dalla legge in senso formale che dalla legge in senso sostanziale (decreti legge e decreti legislativi)⁽²⁸⁵⁾.

⁽²⁸⁵⁾ Fatta salva, secondo certa dottrina, l'ipotesi dei regolamenti meramente esecutivi.

In altri termini, non vi è alcun margine per interventi additivi o modificativi che l'Amministrazione Pubblica possa compiere con atti interni come circolari, risoluzioni o note.

La circolare interpretativa non può essere assimilata ad un atto normativo: l'interpretazione dell'AF, ai diversi livelli, può essere vincolante, come noto, per l'attività operativa degli uffici inferiori, non certo per il contribuente, né per il giudice, dovendo tale prerogativa essere riconosciuta, come sopra sottolineato, soltanto alla legge ed agli altri atti compresi tra le fonti del diritto ⁽²⁸⁶⁾. L'interpello, in altri termini, non può condizionare l'avvio del processo tributario, in ossequio anche all'insegnamento costante della Corte Costituzionale che sancisce l'illegittimità di ipotesi di giurisdizione "condizionata" rimesse al suo esame ⁽²⁸⁷⁾ : "il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dagli artt. 24 e 113 Cost" ⁽²⁸⁸⁾.

La posizione assunta dall'AF può essere interpretata come "funzionale" all'efficacia del procedimento, quasi una scelta strategica, e non come diretta all'affermazione di un assoluto ed oggettivo principio giuridico, in quanto l'inammissibilità è operata nell'ottica di una esortazione, rivolta alle articolazioni periferiche, finalizzata a ridurre il più possibile una platea di soggetti che

⁽²⁸⁶⁾ *Ex multis*: Cass. sent n. 813 del 17 gennaio 2005. la Cassazione con sentenza n. 14619 del 10 novembre 2000 ha ritenuto che non è illegittimo l'accertamento tributario che si discosti da una circolare ministeriale. Il giudice di legittimità, facendo leva sui principi generali dell'efficacia dell'interpretazione ministeriale, ha affermato che le circolari hanno efficacia meramente interna, in quanto mere direttive per gli uffici, e non possono incidere sui rapporti tributari. A detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 della Costituzione e 360 del codice di procedura civile), in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa.

⁽²⁸⁷⁾ Corte Cost., 23 novembre 1993, n. 406, in *Corr. Trib.*, n. 49/1993, pag. 3276, e in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 2/1994, pag. 11, con commento di C. GLENDI, *Azione giudiziaria non più condizionata al ricorso amministrativo*; L. DEL FEDERICO, *Rimborso della così detta "tassa sulle società" e declino della giurisdizione condizionata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, pag. 1065.

⁽²⁸⁸⁾ La sentenza del 15 aprile 2008 della Commissione Tributaria provinciale di Lecce, pronunciata incidentalmente su tale aspetto ha evidenziato come "l'eventuale dichiarazione di inammissibilità non può mai essere decisa da un Organo Amministrativo ma soltanto dal Giudice Tributario, nei casi tassativamente previsti dalla legge". Nel nostro sistema costituzionale

chiudono il bilancio in pareggio o addirittura in perdita in numero oggettivamente elevato ed ingiustificato ⁽²⁸⁹⁾. Tuttavia, l'effetto e le conseguenze che vengono posti in essere (la trasformazione della presunzione da legale relativa a legale assoluta e la preclusione a fornire la prova della effettiva capacità contributiva diversa da quella presunta in modo definitivo) non sembrano essere proporzionati all'intento evidenziato, con palese violazione del diritto alla difesa (art. 24) e della capacità contributiva (art. 53) garantiti dalla nostra Costituzione, e del principio di ragionevolezza ⁽²⁹⁰⁾. Come noto, in base all'art. 1 del TUIR "presupposto dell'imposta sul reddito...è il possesso di redditi in denaro o in natura". Tale disposto è stato interpretato nella risoluzione 16 maggio 2006, n. 61/E nel senso che "il presupposto dell'imposizione diretta deve essere individuato nel "possesso dei redditi", inteso come disponibilità o come effettiva possibilità di fruire dello stesso". Se al contribuente che non ha presentato l'istanza venisse negata la possibilità di evitare di essere assoggettato ad imposizione su di un reddito di cui non ha la disponibilità, la norma sarebbe incostituzionale, dal momento che potrebbe comportare l'assoggettamento ad imposizione di un reddito inesistente e il contribuente contribuirebbe alle spese pubbliche in misura superiore a quella che è la sua effettiva capacità contributiva ⁽²⁹¹⁾.

Nello specifico, secondo il costante insegnamento della Corte Costituzionale, ribadito sempre nel tempo, il citato art. 24 assicura la difesa dei diritti soggettivi in giudizio "considerati nella configurazione e nei limiti che ad essi derivano dal diritto sostanziale; in particolare, dalla tutela assicurata dalla legge ad altri diritti e ad altri interessi giudicati degni di protezione giuridica,

nemmeno al Legislatore ordinario è attribuito il potere di subordinare la tutela giurisdizionale al previo esperimento di un ricorso indirizzato all'Autorità Amministrativa.

⁽²⁸⁹⁾ Sul punto si veda S. CAPOLUPO, *Società di comodo. Potere di accertamento e prova contraria*, in *Il Fisco*, n. 9/2007 del 5 marzo 2007.

⁽²⁹⁰⁾ Si pensi ad una società immobiliare che ha iscritto in bilancio esclusivamente immobilizzazioni in corso di realizzazione da destinare successivamente alla locazione, ma, ovviamente, non suscettibili al momento di produrre un reddito ancorchè minimo.

⁽²⁹¹⁾ Nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00754 del 2007, è stato affermato che "in proposito, il Dipartimento per le politiche fiscali, ritiene che l'ammissibilità o meno del ricorso presentato in assenza della preventiva procedura di interpello, non possa che essere valutata sulla base dell'indirizzo che al riguardo verrà tracciato dalla giurisprudenza".

secondo criteri di reciproco coordinamento”⁽²⁹²⁾. Da qui la legittimità di eventuali limitazioni sempre che tale contrazione sia necessaria per contemperare l’indicato diritto alla difesa e gli altri interessi tutelati dall’ordinamento giuridico.

Con riferimento alla disciplina normativa in esame, invero, si sostiene che non può “essere revocato in dubbio che la preclusione posta dal legislatore al completo e libero esercizio della tutela giurisdizionale trovi la sua causa nella esigenza di salvaguardare l’interesse al corretto esercizio dei poteri autoritativi (ed impositivi) riconosciuti alla Pubblica Amministrazione”⁽²⁹³⁾

Perciò si dovrebbe trarre in conclusione che il contribuente ha sempre la possibilità di impugnare l’avviso di accertamento emesso nei propri confronti, qualora ricorrano le condizioni previste dalla legge, e a prescindere dal fatto che abbia o meno presentato preventivamente l’istanza di disapplicazione della disciplina sulle società non operative.

In verità, l’Agenzia delle Entrate, ha avuto anche modo di sottolineare che deve ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l’operatività della società o dell’ente all’esame dei giudici tributari, mediante impugnazione dell’eventuale avviso di accertamento **emesso a seguito del rigetto dell’istanza da parte del Direttore Regionale.**

Sembrerebbe quasi che in sede contenziosa l’avviso di accertamento può essere impugnato per valutare quanto contenuto nel provvedimento di rigetto e non per il superamento della presunzione posta dalla disciplina a prescindere dalle motivazioni su cui si fonda il diniego.

Una simile impostazione non è da condividere perché oggetto del giudizio tributario è l’avviso di accertamento e non il provvedimento di rigetto e le prove contrarie sostenute dal contribuente sono unicamente avverso la pretesa erariale e prescindono dalle ragioni su cui si basa il provvedimento di rigetto stesso.

⁽²⁹²⁾ Corte Cost. 16 giugno 1964, n. 42. in *Giust. Cost.*, 1964, I, pag. 548.

⁽²⁹³⁾ Sul punto: A. MONTI - M. NICODEMO, *La presunzione di reddito ed i poteri di accertamento dell’Amministrazione finanziaria*, in “*Le società di comodo*”, allegato a *Il Fisco*, n. 25/1995, pag. 81.

Vi sono fondate ragioni per ritenere che la questione dovrebbe essere rimessa al vaglio della giurisprudenza e attendere la linea interpretativa che emergerà in quella sede ⁽²⁹⁴⁾.

E' opportuno rilevare, inoltre, che la " sanzione" di inammissibilità del ricorso in mancanza della previa proposizione dell'interpello disapplicativo, appare, in verità, anche poco coerente con le ipotesi che il legislatore processuale tributario ha ritenuto meritevoli di tale sanzione ⁽²⁹⁵⁾.

In sostanza, l'inammissibilità concerne il ricorso affetto da gravi patologie interne, espresse dalla mancanza o assoluta incertezza dei suoi elementi essenziali, quali l'indicazione del giudice, delle parti, dell'atto impugnato, dell'oggetto della

⁽²⁹⁴⁾ Con riferimento alla presunta inammissibilità del ricorso senza previa proposizione dell'interpello, giova riportare un passo della recente sentenza della Cass., SS. UU., n. 23031 del 2 novembre 2007 secondo cui "...la circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione, la soluzione delle questioni interpretative è affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta) direttamente al contribuente".

⁽²⁹⁵⁾ L'art. 18, comma 4, del DLgs n. 546/1992 afferma che è inammissibile l'atto introduttivo del giudizio "se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, o non è sottoscritto a norma del comma precedente". L'inammissibilità è una sanzione processuale più grave della nullità: basti pensare che la giurisprudenza ha avuto modo di escludere le sanatorie alla nullità degli atti processuali stabilite dall'art. 164 del codice di procedura civile rispetto all'atto di citazione, perché la nullità si riferisce esclusivamente ad elementi e requisiti dell'atto, quindi non potrebbe essere dichiarata quando l'atto ha raggiunto il suo scopo; di converso, l'inammissibilità ha un contenuto più esteso perché diretta a prevenire le nullità successive e ad imporre alle parti comportamenti diretti a snellire il procedimento ed è perciò insuscettibile di sanatoria.

L'art. 21, comma 1, primo periodo, stabilisce che " il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato"; e tale vizio è rilevabile d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo. La tempestività, quindi, della proposizione dell'atto introduttivo si configura proprio come presupposto processuale dell'azione, la cui mancanza preclude l'insorgenza del processo.

L'art. 22 pone altre due ipotesi tassative di inammissibilità del ricorso in merito alla costituzione del ricorrente: il comma 1 prevede che il ricorrente ha l'onere di costituirsi entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità, tramite deposito o trasmissione a mezzo posta, nella segreteria della Commissione tributaria adita, dell'originale del ricorso consegnato o spedito; il comma 2 stabilisce che l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente di costituisce a norma dell'art. 23. Con la proposizione del ricorso si costituisce il contraddittorio tra le parti, ma non si è ancora incarninato un processo dinanzi al giudice. Soltanto con la costituzione del ricorrente si coinvolge nel contraddittorio l'organo giudicante.

Infine, il comma 3, secondo periodo, dell'art. 22 prevede un'altra fattispecie di inammissibilità, nel caso in cui l'atto depositato o spedito nella segreteria della Commissione non sia conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto. La

domanda, dei motivi, della sottoscrizione del difensore o della parte; oppure patologie relative alla instaurazione del contraddittorio processuale dinanzi l'organo giudicante.

Esigenze di coerenza sistematica dell'ordinamento processuale spingono ad affermare che il legislatore, pur se dotato di discrezionalità normativa non possa liberamente ed incondizionatamente stabilire nuove cause di inammissibilità del ricorso, ma possa farlo in ossequio alla *ratio* che sottintende la grave reazione processuale dell'inammissibilità. In caso contrario, tutti gli interventi innovativi e additivi che non tengano conto delle esigenze di razionalità e congruità interna del processo tributario sarebbero affetti da irragionevolezza e, quindi, censurabili sotto il profilo della legittimità costituzionale ⁽²⁹⁶⁾.

Non presenterà alcuna istanza la società che rientri in una delle cause di esclusione automatica o che sia qualificato operativo avendo superato il test di operatività. Di converso la società non operativa avrebbe interesse a presentare l'istanza anche qualora abbia dichiarato un reddito effettivo superiore al reddito minimo presunto: infatti, in tali ipotesi, la società è pur sempre non operativa non avendo superato il test di operatività e non perde tale connotazione per il fatto di aver prodotto un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto attribuito dalla normativa; la società in causa subirebbe le ulteriori penalizzazioni previste per quanto concerne la base imponibile IRAP ⁽²⁹⁷⁾, le perdite fiscali pregresse, il

reazione processuale in parola appare ricollegabile alla falsità dell'asseverazione della conformità dell'atto depositato in segreteria, rispetto a quello consegnato o spedito, attribuita al ricorrente.

⁽²⁹⁶⁾ In molti casi rilevanti la Corte Costituzionale è intervenuta nel passato per esigere la coerenza sistematica dell'ordinamento processuale, a dimostrazione dell'evidente sensibilità del giudice delle leggi per le possibili deviazioni rispetto al criterio della ragionevolezza, anche in materia processuale e non soltanto sostanziale: Corte Cost. 17 dicembre 1981, n. 195, in *Foro It.*, 1982, I, 4, con nota di A. PROTO PISANI. Si veda in dottrina R. CONTE, *Il criterio di ragionevolezza nel sindacato costituzionale di norme processualistiche*, in AA.VV., *Diritto processuale civile e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006; C. ATTARDI, *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il Fisco*, n. 32/2007, pagg. 1-4732.

⁽²⁹⁷⁾ Tale conclusione non è del tutto condivisibile: relativamente all'IRAP, il comma 3-bis dell'art. 30 quantifica il presunto valore della produzione netta facendo leva sul reddito minimo determinato ai sensi del comma 3. Quindi, laddove è dimostrata l'impossibilità di ritrarre quest'ultimo reddito, inevitabilmente di esso non si potrà fare più impiego per la determinazione presuntiva del valore della produzione netta, rilevante ai fini IRAP (l'istanza di interpello dovrà essere accolta sì parzialmente ai fini delle imposte sul reddito, ma anche dell'IRAP). Invece, si

rimborso, la compensazione ovvero la detrazione del credito annuale IVA. Perciò le oggettive situazioni da esporre nell'istanza di disapplicazione dovranno in primo luogo fare essenzialmente riferimento agli eventi che hanno impedito di produrre ricavi, incrementi di rimanenze ed altri proventi ordinari effettivi medi pari almeno ai ricavi figurativi assunti nel test al fine di superare la presunzione di non operatività nel suo complesso.

2 - PREVENTIVITÀ DELL'ISTANZA.

Per l'AF la presentazione dell'istanza dovrebbe essere preventiva rispetto alla posizione assunta dalla società non operativa in sede di dichiarazione. Quindi, dovrebbe avvenire in tempo utile per ottenere la risposta dall'AF entro la scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione stessa. In virtù dell'art. 1, comma 6, del DM 19 giugno 1998, n. 259 le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate vanno comunicate al contribuente non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Di conseguenza, l'istanza andrebbe presentata almeno novanta giorni prima del termine previsto per la presentazione della dichiarazione. In verità, però, soltanto per l'interpello previsto nello Statuto dei diritti del contribuente, è previsto che il contribuente deve presentare l'istanza prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello. Ciò confermerebbe la non necessaria preventività di quello disapplicativo in mancanza di qualsiasi pronuncia in tal senso da parte del legislatore: niente specificano in proposito, infatti, l'art. 37-bis, comma 8, il DM n. 259/98 e l'art. 30, comma 4-bis. L'istanza, quindi, potrebbe essere presentata in qualsiasi momento ⁽²⁹⁸⁾.

produrranno le limitazioni in tema di IVA per la riconduzione della società al novero di quelle non operative.

⁽²⁹⁸⁾ L'assunto è suffragato dal disposto dell'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, che prevede che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. A tal riguardo la sentenza della Corte di Cassazione, 6 ottobre 2006, n. 21513, in *Corr. Trib.*, n. 46/2006, pag. 3666, con

A dire il vero, la presentazione dell'istanza è in concreto per l'AF un mero adempimento formale: da un lato, il contribuente, infatti, può sempre disconoscere il suo rigetto, e dall'altro, perché ben più ampio del ruolo segnaletico dell'istanza in questione è quello dell'apposito riquadro della dichiarazione dei redditi in cui il contribuente ha l'obbligo di segnalare che è una società di comodo e di indicare il reddito minimo presunto. Quindi, la presentazione dell'istanza sarebbe finalizzata ad evitare semplicemente al contribuente il contenzioso con l'AF: in altri termini alcun danno deriverebbe all'AF dalla mancata presentazione dell'istanza; pertanto si verificherebbe soltanto una violazione di tipo formale ⁽²⁹⁹⁾. Il motivo per cui, tra l'altro, viene presentata l'istanza è quello di ottenere “la disapplicazione delle disposizioni antielusive”; quindi, qualora la società decidesse di rimanere nell'ambito di applicazione della disciplina sulle società operative, si difenderebbe innanzi al giudice tributario se l'AF emetta nei suoi confronti un avviso di accertamento per aver dichiarato un reddito inferiore a quello minimo presunto ex lege.

commento di P. MUCCARI, ha precisato che “il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione e precisamente negli artt. 3,23,53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa”. Nella stessa sentenza n. 21513 del 2006, citata, è stato inoltre affermato che a differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato art. 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge n. 212/2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. 14 aprile 2004, n. 7080, in *Corr. Trib.*, n. 29/2004, pag. 2287, con commento di G. MARONGIU, e in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 10/2004, pag. 949, con commento di M. LOGOZZO, *Il valore dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*; id., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 4/2003, pag. 343, con commento di E. DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*) sia nei rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi) riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. n. 17576 del 2002, citata).

⁽²⁹⁹⁾ In virtù dell'art. 10, comma 3, della L. 212/2000: “le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione...si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta”.

Ritornando a quanto affermato dall'AF sopra evidenziato, la posizione della società non operativa risulta incerta laddove abbia presentato un'istanza oltre i termini di presentazione della dichiarazione, ovvero entro i termini di presentazione della dichiarazione, ma non in tempo utile per ricevere la risposta del Direttore Regionale.

Dal carattere obbligatorio e preventivo dell'istanza bisognerebbe concludere, seguendo la linea interpretativa tracciata dall'AF, che nel primo caso, cioè qualora la dichiarazione sia stata già presentata, non sarà più possibile ricorrere all'interpello disapplicativo.

Analizzando le numerose circolari dell'Agenzia delle Entrate intervenute a commento della disciplina sulle società non operative, in verità, non sono state ricondotte tra le cause di inammissibilità la presentazione dell'istanza oltre i termini di presentazione della dichiarazione. La questione, perciò, risulta ancora da rivedere in sede interpretativa.

Per quanto riguarda, invece, la seconda ipotesi sopra evidenziata, dalla circolare n. 14/2007 leggiamo che il termine per emanare il provvedimento del Direttore Regionale sebbene non perentorio ...va in ogni caso rispettato affinché possa corrispondersi all'interesse dei contribuenti ad avere risposta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Da ciò, si evince che sarebbe pienamente valida l'istanza di disapplicazione presentata non in tempo utile per consentire all'ufficio di dare una risposta entro i termini di presentazione della dichiarazione, dal momento che essendo tale risposta resa nell'interesse del contribuente, tale interesse, a conoscere cioè l'esito dell'istanza sia esso di accoglimento che di rigetto, rimarrebbe fermo indipendentemente dal fatto che il soggetto interessato abbia già presentato la propria dichiarazione dei redditi. In altri termini, non può escludersi che la richiesta di interpello sia successiva, a condizione che permanga un apprezzabile interesse a conseguire il responso dell'AF.

Tuttavia, secondo la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate, l'impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento è possibile soltanto “a

seguito del rigetto dell'istanza da parte del Direttore Regionale”: quindi, l'AF non prende in considerazione il caso in cui il provvedimento non venga emesso ovvero venga emesso oltre il termine di presentazione della dichiarazione; in queste ipotesi si deve ritenere che il contribuente abbia comunque “assolto l'onere di presentazione dell'interpello disapplicativo, perché soltanto in “assenza” di presentazione dell'istanza il ricorso è inammissibile.

Orbene, nel caso in cui il contribuente riceva un provvedimento di rigetto dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale non si sia adeguato alla disciplina delle società non operative potrebbe ricorrere al ravvedimento operoso ⁽³⁰⁰⁾ ex art. 13 del DLgs n. 472/97; laddove, invece, si fosse adeguato in dichiarazione alla disciplina e successivamente riceve un provvedimento di accoglimento, potrebbe ricorrere ad una dichiarazione “correttiva” (*rectius* integrativa “in diminuzione”, compensando così il credito d'imposta risultante dalla rettifica con altri debiti tributari in virtù dell'art. 17 del DLgs n. 241/97) ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del DPR n. 322/98, con la quale verrebbe posto in essere l'adeguamento all'esito dell'interpello favorevole⁽³⁰¹⁾ ⁽³⁰²⁾.

I rigidi effetti preclusivi che vengono attribuiti dall'AF all'interpello disapplicativo non sembrano, a questo punto, compatibili con lo scopo, sopra accennato, del DLgs n. 358/97, di introdurre “un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra il fisco ed i contribuenti”.

⁽³⁰⁰⁾ Il ravvedimento operoso, come noto, consente di versare l'imposta dovuta entro 30 giorni dalla scadenza con il pagamento dei soli interessi legali maturati e la sanzione ridotta al 3,75% (1/8 della sanzione ordinaria pari al 30%) ovvero oltre i 30 giorni, ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva, con il pagamento, oltre che degli interessi legali, della sanzione ridotta al 6% (1/5 della sanzione ordinaria pari al 30%).

⁽³⁰¹⁾ Si ritiene che sia da escludere sicuramente il ricorso all'interpello dopo che sia stata avviata un'attività di indagine fiscale o sia stato intrapreso un contenzioso tributario: “l'interpello non può essere utilizzato quale indebito strumento di pressione degli organi verificatori dell'amministrazione finanziaria e non ha più ragion d'essere quando della vicenda ad esso sottesa sia stato investito il giudice tributario”. Sul punto: F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2007, pagg. 2987 e ss.

⁽³⁰²⁾ Ammessa la non preventività dell'istanza, c'è chi afferma che essa si potrebbe configurare come una richiesta di “autotutela” all'AF. Sul punto: G. CREMONA, M.R. GROSSI, N. TARANTINO, *L'elusione fiscale*, Il Sole 24 ore, 2006, pag. 93.

Nell'ottica della obbligatorietà e preventività dell'istanza di disapplicazione, l'AF si porrebbe nella speciale posizione di soggetto che valuta la fondatezza delle prove e a vantaggio del quale sono poste le presunzioni contenute nella disciplina. È possibile ipotizzare a questo punto un contrasto con i principi fondamentali del diritto alla luce anche dell'orientamento della Suprema Corte di Cassazione di cui alla sentenza del 30 novembre 2006, n. 25506 ⁽³⁰³⁾.

In essa si afferma che “gli interventi interpretativi sono sempre *pro Fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate). Non sarebbero ispirati all'esigenza di realizzare la certezza del diritto ma soltanto a garantire gli interessi “di una delle parti in causa” con inevitabili ricadute negative sull'instaurarsi del rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede. Bisogna convenire con la Suprema Corte laddove richiama la necessità di assicurare alle parti del rapporto giuridico d'imposta una “posizione di parità” non essendo ammissibile che l'AF possa “rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore”. Ugualmente condivisibile è l'ulteriore passaggio in cui il giudice di legittimità esige che l'intervento della Pubblica Amministrazione, anche quando è parte in causa, debba sempre “essere ed apparire imparziale in forza dell'art. 97 della Costituzione”.

3 - INAMMISSIBILITÀ ED IMPROCEDIBILITÀ DELL'ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE.

L'istanza di disapplicazione si considera non presentata sia nel caso venga dichiarata l'inammissibilità che la improcedibilità.

L'inammissibilità viene dichiarata nelle ipotesi in cui l'istanza sia priva degli elementi minimi che consentono la identificazione del contribuente e del suo legale rappresentante, mentre l'assenza della sottoscrizione non comporta

⁽³⁰³⁾ In *Il Fisco*, n. 47/2006, I, pag. 7313.

l'inammissibilità dal momento che può essere regolarizzata a seguito della richiesta da parte dell'ufficio.

L'improcedibilità dell'istanza, invece, è dichiarata laddove risulta assente la descrizione delle oggettive situazioni che potrebbero comportare la disapplicazione della disciplina sulle società non operative ⁽³⁰⁴⁾.

A tal proposito la circolare n. 14/2007 afferma che "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"

Dalla lettura della circolare sembrerebbe che soltanto qualora la descrizione delle oggettive situazioni manchi del tutto possa comportare l'improcedibilità dell'istanza e i conseguenti effetti preclusivi analizzati nei precedenti paragrafi. Di converso, laddove le indicazioni descrittive delle oggettive situazioni siano carenti o insufficienti, l'ufficio, in virtù dell'art. 1, comma 7, del DM n. 259/98 citato, dovrebbe essere tenuto a richiedere le opportune integrazioni. La richiesta di elementi integrativi sospende il termine per l'emanazione del provvedimento del Direttore Regionale.

In base alla circolare in esame tale richiesta potrà essere avanzata una sola volta, infatti, qualora il contribuente abbia fornito riscontro solo in parte alla richiesta integrativa dell'Agenzia, il Direttore regionale, anziché pronunciarsi per il rigetto dell'istanza, ne dichiarerà l'improcedibilità. Quindi, in quest'ultima ipotesi, a differenza del rigetto, potrà essere inoltrata una nuova istanza di disapplicazione. Inoltre, reiterate richieste, comportando altrettante sospensioni

⁽³⁰⁴⁾ Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del DM n. 259/1998 l'istanza di disapplicazione deve contenere in particolare, a pena di inammissibilità: i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante; l'indicazione dell'eventuale domiciliatario; la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante. L'ufficio è tenuto ad invitare il contribuente a regolarizzare l'istanza in assenza di sottoscrizione. Quest'ultima incide sulla proroga del termine concesso al Direttore Regionale Delle Entrate per adottare il provvedimento, dal momento che la decorrenza si avrà dalla data in cui l'istanza è stata regolarizzata. In base al decreto suddetto la società non operativa per ottenere il provvedimento di disapplicazione dovrà: descrivere compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabile la disciplina; allegare copia della documentazione con relativo elenco rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie.

del termine per l'emanazione del provvedimento, contrasterebbero con i principi di non aggravamento e di celerità del procedimento amministrativo di cui alla L. 7 agosto 1990, n. 241.

Come sottolineato in precedenza nel caso di dichiarazione di improcedibilità o inammissibilità, l'istanza si considera come non presentata⁽³⁰⁵⁾ e ciò vale anche ai fini della dichiarazione di inammissibilità del ricorso giurisdizionale presentato dalla società contro l'eventuale avviso di accertamento⁽³⁰⁶⁾.

L'improcedibilità e l'inammissibilità non escludono la presentazione di una nuova richiesta purchè vengano evidenziati fatti nuovi o in precedenza non indicati o siano esposti eventuali incongruenze della risposta ottenuta.

C'è da sottolineare che l'AF dovrebbe porre in essere tutto quanto è opportuno per poter fornire risposta all'interpello, e ciò allo scopo di realizzare la certezza e stabilità dei rapporti d'imposta in condivisione con il contribuente. Pertanto, in via interpretativa, il regime dell'improcedibilità dovrebbe comprendere tutte le ipotesi potenzialmente regolarizzabili nelle quali cioè la carenza dei dati indicati dal contribuente non sia tale da precludere l'effettuazione di ogni richiesta istruttoria. Di converso, verrebbero relegate nell'ambito della inammissibilità soltanto quelle istanze prive dei dati identificativi della società o dell'indicazione del luogo dove compiere le comunicazioni previste nella procedura di interpello (la carenza di sottoscrizione, come visto, può essere sanata).

⁽³⁰⁵⁾ La mancata presentazione dell'istanza comporta come conseguenza che non sarà possibile presentare ricorso alle Commissioni Tributarie contro l'eventuale avviso notificato.

⁽³⁰⁶⁾ La società non operativa, dovrà, quindi, valutare attentamente i tempi a disposizione per la presentazione dell'istanza considerando le eventuali pronunce di improcedibilità o inammissibilità per la presentazione di una nuova istanza, e le richieste di integrazioni, per poter ottenere il provvedimento del Direttore Regionale entro il termine di presentazione della dichiarazione.

4 - LA RISPOSTA DEL DIRETTORE REGIONALE DELLE ENTRATE E LE CONSEGUENZE DEL DINIEGO DI DISAPPLICAZIONE.

In linea generale, si è visto che il provvedimento può determinare l'accoglimento o il rigetto della disapplicazione integrale o parziale della disciplina sulle società non operative.

In base ai principi di buona fede e di tutela dell'affidamento del contribuente nell'operato dell'AF, la risposta positiva del Direttore Regionale delle Entrate dovrebbe avere effetto vincolante, nel senso che l'ufficio non potrà utilizzare per successivi accertamenti le disposizioni normative che ha ritenuto disapplicabili ⁽³⁰⁷⁾; ciò non esclude, tuttavia, un *revirement* qualora non risulta ancora definito il rapporto impositivo oggetto della richiesta di disapplicazione, con esclusione tra l'altro dell'irrogazione di sanzioni qualora il contribuente non aderisse al mutamento di indirizzo ⁽³⁰⁸⁾.

Ma qual è la natura del provvedimento dell'AF? ⁽³⁰⁹⁾.

⁽³⁰⁷⁾ Fermo restando la verifica della veridicità, completezza e la fedeltà dei dati posti a fondamento dell'istanza da parte del contribuente.

⁽³⁰⁸⁾ La risposta all'interpello può avere effetti ultrattivi, ossia per i periodi d'imposta successivi a quello con riferimento al quale è stato pronunciato, qualora non si siano verificate modificazioni sostanziali e naturalmente giuridiche per le circostanze di fatto su cui l'AF si è pronunciata in base al principio della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti dell'operato dell'AF sancito dall'art. 10 della L. 212/2000.

⁽³⁰⁹⁾ Secondo parte della dottrina, la risposta contenuta nel provvedimento, a differenza di quelle fornite in seguito ad interpello ordinario o speciale, non enuncia semplicemente la presa di posizione dell'AF sulla fattispecie oggetto del quesito, ma a ben vedere, eccezionalmente, consente la disapplicazione di una disciplina legislativa. Quindi, essa fuoriesce dal semplice ambito interpretativo, risultando assimilabile ai "provvedimenti" di cui all'art. 20 della L. 241/1990.

Tanto premesso, a questo punto, è possibile anche provare ad individuare il valore da attribuire al silenzio che si protrae per oltre novanta giorni.

Si potrebbe affermare che anche per questo tipo di interpello operi il meccanismo del silenzio-assenso. In base all'art. 20, comma 1, della L. n. 241/1990 e successive modificazioni, "nei procedimenti amministrativi ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi il silenzio dell'amministrazione competente equivale ad accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide" qualora esso perduri oltre il termine entro cui *ex lege* deve essere fornita la risposta. La materia tributaria non è esclusa dall'ambito di operatività di tale articolo 20, e l'istanza del contribuente è volta ad ottenere il provvedimento amministrativo di disapplicazione dell'art. 30. Quindi vi sono tutte le basi perchè l'art. 20 possa trovare applicazione. Sul punto: G. ZIZZO, *Uno spiraglio sul silenzio assenso*, in *Il Sole 24 ore*, del 6 marzo 2007, pag. 30.

La risposta può essere fornita argomentando unitamente all'impugnabilità del diniego di disapplicazione.

Come noto, tutti gli atti della Pubblica Amministrazione sono impugnabili. Una norma che escludesse l'impugnazione e quindi la tutela giurisdizionale contro un atto amministrativo sarebbe costituzionalmente illegittima: l'art. 113 della Costituzione stabilisce, infatti, che "contro gli atti della Pubblica Amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa".

Tuttavia, la tutela giurisdizionale avverso un atto della Pubblica Amministrazione, in base al costante insegnamento della Corte Costituzionale, può essere differita o condizionata.

E' opportuna un'indagine in merito all'immediata impugnabilità dell'atto di diniego di disapplicazione della disciplina sulle società non operative: qualora, infatti, il contribuente si adegua puramente e semplicemente a tale diniego, dichiarando il proprio reddito in misura non inferiore a quella minima presunta, senza proporre poi istanza di rimborso, potrebbe non susseguire l'emanazione, da parte dell'AF, di un atto tipico (il rifiuto espresso o tacito oppure l'avviso di accertamento).

La risposta negativa del Direttore Regionale non è atto immediatamente impugnabile dinanzi al Giudice tributario secondo quanto affermato dall'AF nella circolare n. 5/2007 ⁽³¹⁰⁾, in quanto la stessa non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del DLgs 31 dicembre 1992, n. 546.

Si deve, tuttavia, sottolineare che nella sentenza della Corte di Cassazione 21 dicembre 2004, n. 23731 è stata riconosciuta, seppur implicitamente, la diretta impugnabilità del provvedimento con il quale viene negata la disapplicazione di norme antielusive a fronte di un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/73, rientrando tale pronuncia nell'alveo di

⁽³¹⁰⁾ In senso contrario Cass, sez. trib., 21 dicembre 2004, n. 23731, in *Corr.Trib.*, n. 10/2005, pag. 781, con commento di C. PINO, e in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 4/2005, pag. 348, con commento di D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*.

quella corrente interpretativa, anche giurisprudenziale, che ritiene non tassativa l'elencazione di cui all'art. 19 del DLgs n. 546/1992 ⁽³¹¹⁾. Giova, a tal riguardo, precisare che l'interpretazione estensiva dell'art. 19 citato, tollerata dall'elencazione tassativa degli atti impugnabili, permette di affermare che è corretto propugnare l'impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria di un atto che, al di là della qualificazione formale (*nomen* attribuito) sia equipollente ad uno degli atti tipici per cui è ammesso il ricorso, atteso che la qualificazione di un atto amministrativo deve essere effettuata con riferimento al contenuto ed alle finalità che si intende perseguire; in buona sostanza, per verificare se un atto è suscettibile di autonoma impugnazione occorre fare riferimento alla sua sostanza e non al *nomen* attribuito ⁽³¹²⁾.

⁽³¹¹⁾ Dall'esame di tale pronuncia, invero, emerge che il contribuente ha impugnato il provvedimento di rigetto senza attendere, cioè, la notifica del susseguente atto impositivo.

⁽³¹²⁾ In generale, per quanto riguarda le problematiche concernenti la tutela del contribuente destinatario del diniego emesso a seguito di istanze ex art. 37-bis, comma 8, talune delle tesi che si sono, fino ad oggi, susseguite sul tema hanno sostenuto l'impugnabilità dell'atto di diniego, vuoi davanti alle Commissioni tributarie, vuoi davanti al TAR, dando per presupposta la sussistenza di una posizione soggettiva tutelabile: hanno argomentato a favore dell'impugnabilità del provvedimento di diniego davanti al TAR, R. LUPI, *Sull'antielusione il Fisco sceglie la strada della ragione*, in *Il Sole 24 ore*, 8 agosto 1998; P. FABBROCINI, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, pagg. 21 e ss.

Non sono, tuttavia, mancate tesi contrarie. A tal proposito, parte della dottrina esclude l'impugnabilità muovendo dal presupposto dello svolgimento, da parte del Direttore Regionale, di un'attività di natura meramente interpretativa, non vincolante, quindi, né per il contribuente, né per il giudice. La non impugnabilità del provvedimento de quo andrebbe pertanto esclusa allo stesso modo in cui si esclude l'impugnabilità di una risoluzione ministeriale: in tal senso D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, pagg. 351 e ss.

Con la sentenza n. 224 del 21 dicembre 2007, la Commissione Tributaria provinciale di Torino ha stabilito che l'atto di diniego è in sostanza un parere, non solo sotto l'aspetto formale o nominalistico, ma anche sotto il profilo sostanziale, per cui non è da ritenersi impugnabile. Inoltre, secondo i giudici, il provvedimento non contiene alcuna pretesa tributaria definitiva.

Invero, sembra possibile sostenere l'autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione: a differenza degli interpelli, il provvedimento richiesto dal contribuente non sembra, infatti, rivestire natura interpretativa, ma provvedimento autorizzatorio (e, in quanto tale, potrebbe essere impugnato davanti al giudice amministrativo). Ciò sembra comportare che all'eventuale diniego dovrebbero ricollegarsi effetti, in qualche modo, simili a quelli che vengono solitamente ricollegati ai provvedimenti che negano un'autorizzazione, ossia la possibilità di agire in sede giurisdizionale a tutela della posizione soggettiva lesa. Il diniego di disapplicazione sembra, infatti, comportare tale lesione, con conseguente possibilità di ravvisare un interesse a ricorrere in capo al contribuente. Quest'ultimo, infatti, a fronte del provvedimento negativo, sembra essere posto dinanzi all'alternativa tra il compiere una violazione (con conseguente irrogazione di sanzioni), oppure, adeguandosi al reddito minimo presunto, versare le

La tutela giurisdizionale è suscettibile di estensione a tutti quei provvedimenti che evidenziano una volontà definitiva e compiuta dell'Amministrazione e, in quanto tali, suscettibili di fendere in via immediata e diretta la sfera giuridica del contribuente che, quindi, contengono una formale intimazione a pagare, in termini perentori (e non in via bonaria), una determinata somma. In sostanza, un atto, pur non essendo espressamente compreso nell'elenco dell'art. 19 del DLgs 546/92, è autonomamente ed immediatamente impugnabile se contiene una pretesa tributaria compiuta e non condizionata.

La pronuncia sopra citata lascia aperta l'importante problematica circa l'individuazione dell'atto tipico ex art. 19, cui eventualmente assimilare detto provvedimento. A tal proposito si è detto che la negazione della disapplicazione di una norma avente per effetto l'allargamento della base imponibile, comporterebbe un aggravamento dell'onere tributario in termini analoghi a quelli che caratterizzano il diniego di agevolazione di cui all'art. 19, comma 1, lett. h)⁽³¹³⁾; quindi, vi sarebbe equiparazione ontologica e funzionale tra l'atto di diniego espresso di agevolazioni e l'atto di diniego di disapplicazione di una norma antielusiva. Detta impostazione in verità è stata criticata da più parti. La natura e gli effetti dei due atti, sono, infatti, differenti: nella fattispecie in cui interviene il diniego di agevolazioni la condizione di favore per il contribuente trova, in linea di principio, la sua fonte direttamente nella legge ⁽³¹⁴⁾ ⁽³¹⁵⁾; di converso, il diniego

imposte in misura maggiore rispetto a quanto dovuto, anche in relazione al principio di capacità contributiva. Tutto ciò sembra consentire di ravvisare anche un interesse personale, diretto ed attuale, tale da consentirgli l'accesso alla tutela giurisdizionale. Sul punto: G. A. VENTIMIGLIA, *problematiche in tema di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 30/2007, pagg. 1-4444.

⁽³¹³⁾ Sul punto la Commissione Tributaria provinciale di Lecce, con la sentenza n. 93 del 15 aprile 2008, ha sancito che “...il provvedimento di rigetto impugnato è senz'altro un atto impugnabile perché può farsi rientrare tra gli atti di diniego o di revoca di agevolazioni, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h) del DLgs n. 546, in quanto la disapplicazione della disciplina delle società non operative è da qualificare, almeno indirettamente, come una sorta di agevolazione fiscale...”.

⁽³¹⁴⁾ Per un'ampia disamina della materia, si vedano, *ex multis*, S. LA ROSA, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, XIII, pagg. 1 e ss; F. MOSCHETTI- R. ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., I, pagg. 62 e ss; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2000, pagg. 241 e ss.

di disapplicazione ex art. 37-bis, comma 8, interviene in una situazione in cui la legge pone una condizione di sfavore per il contribuente, in quanto la regola da applicare al caso concreto è quella restrittiva dettata dalla disposizione antielusiva analitica, regola che vincola il contribuente fino a che non intervenga un provvedimento positivo di disapplicazione che lo legittimi all'esercizio (limitato dalla disciplina analitica antielusiva) di quelle posizioni altrimenti riconosciute dall'ordinamento ⁽³¹⁶⁾ ⁽³¹⁷⁾.

⁽³¹⁵⁾ Autorevole dottrina nega, infatti, che all'atto amministrativo con il quale l'AF esprime, a tale proposito, le proprie determinazioni, sia positive che negative, sull'istanza presentata dal contribuente possa coerentemente riconoscersi alcuna efficacia provvedimenti: in tal senso S. LA ROSA, *Rapporti e interferenze tra diniego di esenzione pluriennale, accertamenti parziali e condono*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/1997, pag. 1984.

⁽³¹⁶⁾ Nel senso della non assimilabilità del provvedimento in esame ad un diniego di agevolazione, si veda, G. ZIZZO, *La nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pagg. 435 e ss, secondo il quale andrebbe scartata l'idea di inquadrare l'atto di diniego nella categoria degli atti che importano la negazione di un'agevolazione, non potendosi qualificare come agevolativo l'istituto in esame.

⁽³¹⁷⁾ Parte della dottrina assimila il diniego di disapplicazione delle disposizioni antielusive ad un atto di accertamento. Esso sembra idoneo ad incidere direttamente, ampliandola, sulla formazione della base imponibile ed a stabilire, incontestabilmente, il regime fiscale da applicare alla fattispecie dedotta. Il provvedimento ex art. 37-bis, comma 8, quindi, andando a consolidare un presupposto di fatto, sembra rappresentare il discrimine per l'applicazione delle diverse regole impositive: quelle limitative dettate dall'art. 30, ovvero quelle generali che presiedono direttamente alla determinazione dell'imponibile. Detta assimilazione consentirebbe di ritenere il provvedimento impugnabile davanti alle Commissioni tributarie, con evidenti conseguenze positive in termini di tutela del contribuente. Sul punto: G.A. VENTIMIGLIA, *Problematiche in tema di disapplicazione sulle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 30/2007, pagg. 1-4444. Contra, D. STEVANATO, *Limiti alla deduzione di telefoni cellulari, istanza di disapplicazione e impugnazione del diniego*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 3/2005, pag. 299, secondo cui sarebbe da escludere l'assimilazione dell'atto di diniego ad un avviso di accertamento anche sulla base della presunta preventività della valutazione che l'AF è chiamata a compiere rispetto alla realizzazione della fattispecie prospettata dal contribuente.

In verità, si può affermare che l'elemento essenziale dell'avviso di accertamento sia rappresentato dalla sua idoneità a determinare un imponibile. Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale e dottrinale, l'espressione "accertamento" andrebbe intesa, non già in senso restrittivo e formalistico, con riferimento al solo accertamento di valore, ma in senso ampio e sostanziale, includendovi tutti gli atti recettizi volti ad accertare un presupposto diverso ed ulteriore, una base imponibile maggiore o, comunque, aventi un contenuto oggettivamente diretto alla determinazione, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria o di un suo elemento. Sul punto: G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, pagg. 115 e ss; Cass. SS.UU. civ., 3 febbraio 1986, n. 661; Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313; Cass. sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6471, secondo cui il sistema di tutela apprestato al contribuente richiede un atto impositivo da impugnare, e, dunque, un atto efficace nei confronti del soggetto passivo d'imposta, conclusivo di un procedimento o di un sub procedimento di accertamento, comunque denominato; di un procedimento, cioè, che accerti e dichiari la sussistenza, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria o di un suo elemento.

L'assunto secondo cui il diniego di disapplicazione sarebbe equiparabile ad un diniego di agevolazioni non può essere condiviso perché il diniego di agevolazioni è un provvedimento successivo al verificarsi del presupposto dell'imposta (³¹⁸).

Di converso, il provvedimento positivo o negativo concernente la disapplicazione delle norme antielusive sulle società non operative è "preventivo" e riguarda soltanto le modalità di determinazione del reddito imponibile.

La sentenza sopra segnalata (n. 23731/04), con la quale la Corte di Cassazione, decidendo nel merito, avrebbe ammesso l'immediata impugnabilità del provvedimento di diniego di disapplicazione, è sì un "argomento" a favore dell'immediata impugnabilità dei provvedimenti di diniego di disapplicazione di determinate norme, ma la Cassazione pur decidendo nel merito e accogliendo il ricorso (³¹⁹), in verità, non ha in alcun modo affrontato la questione dell'immediata impugnabilità dell'atto. Non sembra che la specifica ipotesi, quindi, possa essere elevata a principio generale soprattutto se si consideri che le indicazioni fornite per motivare il rigetto possono essere senz'altro differenti da quelle riguardanti l'atto impositivo considerando, peraltro, che la dichiarazione di operatività non esclude l'eventuale avviso di accertamento da parte dell'ufficio.

Il ricorso è inammissibile perché diretto contro atti dell'Agenzia delle Entrate che non hanno palesemente un contenuto provvedimentoale, in quanto il parere reso dall'amministrazione predetta in sede di interpello ha carattere vincolante unicamente nei confronti dell'amministrazione tributaria, ma non anche nei confronti del soggetto interpellante che ben può discostarsene ove

Sui limiti che dimostra oggi l'elencazione dell'art. 19 del DLgs n. 546/1992, soprattutto a causa del suo mancato coordinamento con il novellato art. 2 dello stesso decreto, è stato osservato (M. BASILAVECCHIA, *Ancora qualche spunto sul fermo di beni mobili*, in *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 2/2005, pag. 176) come, per svolgere degnamente il suo ruolo, senza inibire occasioni di accesso alla tutela che si rivelino indifferibili, l'art. 19 avrebbe bisogno di una manutenzione quanto meno triennale.

(³¹⁸) Si pensi, ad esempio, al diniego di agevolazioni per l'acquisto della prima casa ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA.

(³¹⁹) Nella fattispecie, la società ricorrente aveva impugnato il diniego dell'AF alla disapplicazione dell'art. 67, comma 10-bis, del TUIR, presentata ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/73.

dissenta da esso e solo in quest'ultimo caso eventuale si avrà l'attivazione di un procedimento di accertamento a suo carico.

I dinieghi di autorizzazione, trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili, possono essere impugnati solo in via differita. E tra questi dinieghi viene compreso il diniego reso in risposta all'interpello c.d. disapplicativo, che si propone al Direttore Regionale delle Entrate, al fine di ottenere un provvedimento che autorizzi la disapplicazione di norme antielusive.

Quindi, gli unici dinieghi impugnabili in via autonoma, sono quelli indicati espressamente dall'art. 19 del DLgs n. 546/92. Gli altri dinieghi sono impugnabili in via differita. I dinieghi di autorizzazione non indicati nell'art. 19 non possono essere equiparati, ai fini dell'impugnabilità immediata, a quelli espressamente indicati nel citato art. 19.

L'interpretazione estensiva della elencazione contenuta nel menzionato art. 19 non può essere spinta in modo tale da ricomprendere provvedimenti con i quali non si avanza una pretesa tributaria definitiva ed immediata trattandosi di atti con cui la Direzione Regionale dell'agenzia delle Entrate manifesta il proprio parere in relazione alla richiesta del contribuente e costituisce soltanto un atto prodromico alle successive pretese che l'Amministrazione espletterà nei termini e modalità di legge ⁽³²⁰⁾.

Peraltro, l'impugnazione immediata non è una via attraverso cui possa essere soddisfatto il bisogno di tutela del contribuente, perché neppure

⁽³²⁰⁾ L'indicazione in dichiarazione del reddito determinato con i ricordati criteri ai fini sia delle imposte sui redditi sia dell'IRAP non esclude affatto l'ordinario potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In altri termini, il reddito minimo da dichiarare non è fonte di alcuna garanzia per il contribuente il quale, pertanto, ben potrebbe essere soggetto ad accertamento ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 600/73. Invero, il legislatore nel disporre "fermo l'ordinario potere di accertamento", riserva all'AF l'esercizio di tutte le facoltà e poteri riconosciuti dall'ordinamento, ivi comprese le indagini finanziarie. Rispetto alla previgente formulazione deve essere evidenziato il mancato richiamo all'art. 41-bis del DPR n. 600/73: Il precedente comma 4 dell'art. 30, infatti, prevedeva che qualora il contribuente avesse dichiarato un reddito inferiore a quello minimo, l'AF avrebbe potuto determinare "induttivamente", in misura pari a quella presunta, "anche mediante l'applicazione di cui all'art. 41-bis del DPR. n. 600/73". Il mancato richiamo nell'ultima versione della norma non esclude, comunque, tale possibilità tenuto

l'impugnazione immediata permette di conseguire una risposta definitiva in tempo utile, cioè una decisione passata in giudicato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta cui si riferisce l'interpello⁽³²¹⁾.

Certo, occorre prendere atto dell'apertura della Corte di Cassazione; l'auspicio, tuttavia, non pare sufficiente per poter affermare, con certezza, che la risposta di interpello possa essere impugnata.

La negazione dell'autonoma impugnabilità dell'atto de quo, in verità, è sorretta da basi giuridiche più solide, dal momento che il provvedimento del Direttore Regionale non è vincolante e si profila come atto interpretativo. Quindi, appare piuttosto arduo giungere a conclusioni diverse, anche argomentando l'interpretazione estensiva delle fattispecie di cui all'art. 19 del DLgs n. 546/92. Tuttavia, la diretta impugnabilità del provvedimento di diniego potrebbe essere dettata da esigenze di "giustizia sostanziale" poiché, in caso contrario, il soggetto interessato dovrebbe attendere impassibile un successivo avviso di accertamento o instaurare un contenzioso in seguito ad un eventuale negazione di rimborso.

In ogni caso, a prescindere dalla correttezza o meno della tesi dell'autonoma impugnabilità dell'atto in esame, la dottrina ha precisato che, nell'ipotesi della ricorribilità, occorre considerare il principio di autonomia degli atti impugnabili enunciato dall'art. 19, comma 3, del DLgs n. 546/92, secondo cui il contribuente destinatario del diniego ha l'onere di impugnarlo tempestivamente, se non intende precludersi la successiva impugnazione dell'avviso di accertamento che accerti il maggior imponibile derivante dall'applicazione della disciplina antielusiva sulle società non operative.

Tralasciando per un attimo gli aspetti applicativi dell'interpello e le conseguenze derivabili, merita soffermarsi su una considerazione: in linea di principio, se anche per qualche ignota ragione si potesse ravvisare, per effetto

conto della formulazione della disposizione che consente, ad esempio, di emettere avvisi di accertamento parziale sulla base anche dei soli dati in possesso dell'Anagrafe tributaria.

⁽³²¹⁾ F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia Tributaria*, n. 1/2007, pag. 15,

dell'utilizzo dello schermo societario, una evasione di imposta, che viceversa sarebbe stata dovuta dal socio in assenza dello schermo, o per meglio dire una elusione, allora la risposta negativa all'istanza di disapplicazione di cui al comma 8 non potrebbe essere l'applicazione di un'altra imposta più alta di quella ordinaria e/o diversa da quella elusa, bensì il disconoscimento dell'effetto derivante dall'interposizione dello schermo societario e, quindi, l'inopponibilità all'AF della stipula del contratto societario volto ad aggirare quegli obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario.

5 - NON VERIDICITÀ DEI DATI CONTENUTI NELL'ISTANZA ED ONERE DELLA PROVA.

Il provvedimento del Direttore Regionale viene emanato sul presupposto che i dati e gli elementi rappresentati nell'istanza di disapplicazione dal contribuente siano completi e veritieri, che rispecchino in modo esauriente e fedele la specifica realtà dell'impresa sociale e, infine, che corrispondano a quelli effettivamente posti in essere ed evidenziati in dichiarazione. Se sembra di agevole accertamento la veridicità della situazione descritta, trattandosi di un dato normalmente verificabile in termini oggettivi, ben più difficilmente riscontrabile, soprattutto entro tempi certi e prefissati, appare il mancato rispetto delle altre condizioni, attività che richiede giudizi soggettivi e non agevolmente dimostrabili. Quindi, la possibilità di "invalidare" la risposta fornita da parte dell'AF in seguito all'accertamento dell'assenza di tali condizioni sarà molto difficile da attuare nella pratica a discapito della funzione cautelativa per l'AF stessa.

Gli uffici non sono tenuti a svolgere attività istruttoria, quali accessi, verifiche, ecc., per accertare la veridicità e completezza dei dati posti all'esame dell'AF. Inoltre le eventuali dichiarazioni di "intento" contenute nell'istanza devono trovare concreto riscontro nel comportamento successivamente adottato dal contribuente. In caso contrario si porrà in essere l'assoggettamento

“retroattivo” della società alla disciplina. Valga come esempio di una società che dichiara nell’istanza di trovarsi in stato di liquidazione e che sta procedendo alla realizzazione dei beni patrimoniali, in questo caso “ l’eccessivo ed ingiustificato protrarsi dello stato di liquidazione senza che siano state poste in essere le consequenziali operazioni, determinerà l’assoggettamento della società alla disciplina fin dal periodo di imposta cui il provvedimento si riferisce” ⁽³²²⁾. L’istanza per la disapplicazione della disciplina non può rappresentare un onere da assolvere a carico del contribuente per mantenere la possibilità in caso di diniego, di impugnare l’avviso di accertamento. Il provvedimento del Direttore Regionale, infatti, non è vincolante, non contenendo in sé alcuna pretesa tributaria definita: rappresenterebbe, come già affermato, soltanto un atto “prodromico” ad un susseguente atto impositivo ⁽³²³⁾. A prescindere, dunque, dall’esito dell’istanza ovvero in mancanza della stessa, dovrebbe sempre essere garantita la tutela giurisdizionale secondo le ordinarie norme del processo tributario. Inoltre sarebbe consentito al contribuente di addurre motivi non indicati in precedenza nella propria istanza non essendo ciò espressamente vietato dall’art. 30, comma 4-bis. In passato, di converso, tale impedimento sussisteva, in quanto, nella formulazione precedente il periodo d’imposta in corso al 4 luglio 2006 il comma 4 precisava, come già ricordato all’inizio del presente capitolo, che “i motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell’atto di accertamento”.

6 - ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO.

L’accertamento con adesione, il ravvedimento operoso e l’autotutela, non sono stati presi in considerazione nei vari documenti di prassi quali istituti applicabili in relazione alla disciplina delle società non operative.

⁽³²²⁾ Circ., 15 marzo 2007, n. 14/E.

⁽³²³⁾ In tal senso Comm. Trib. Prov. Torino, sent. n. 224 del 21 dicembre 2007.

Essi, in verità, consentirebbero, in sede pre-contenziosa una attenta analisi degli aspetti peculiari della disciplina soprattutto con riferimento al caso concreto in cui verte il contribuente, in modo tale da approfondire ed acquisire elementi (assets patrimoniali rilevanti, computo dei ricavi figurativi ed effettivi, situazioni oggettive) ulteriori rispetto a quelli che i soggetti non operativi possono addurre nell'istanza di interpello disapplicativo; elementi che aiuterebbero a rivalutare i valori presunti dalla disciplina e naturalmente acquisiti nell'avviso di accertamento da parte dell'AF.

Quindi, in primo luogo, è auspicabile l'estensione del procedimento con adesione anche agli atti di accertamento emessi a seguito della disciplina sulle società non operative: l'avviso di accertamento induttivo emesso sulla base delle presunzioni dettate da tale disciplina, infatti, rientrerebbe tra quelli oggetto di definizione con adesione del contribuente in virtù dell'art. 1 del DLgs n. 218/1997. Né un eventuale provvedimento di diniego dell'istanza di disapplicazione da parte del Direttore Regionale, ovvero la presenza di un parere espresso dell'AF, sembra poter impedire l'applicabilità di tale procedura con adesione.

Tuttavia, in linea di principio, l'accertamento con adesione non sarebbe ammissibile in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello, se è vero che tale mancanza comporta, ad avviso dell'AF, l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale avverso l'avviso di accertamento: infatti, la pretesa contenuta in quest'ultimo atto sarebbe, in questo caso, definitiva e la posizione tra Fisco e contribuente non sarebbe più conciliabile.

A questo punto (cioè nell'impossibilità di impugnare l'avviso di accertamento), si potrebbe prospettare il ricorso all'istituto dell'autotutela che in virtù dell'art. 2 del DM 11 febbraio 1997, n. 37 è applicabile anche nel caso di non impugnabilità dell'avviso di accertamento stesso, laddove, ad esempio, dall'articolato sistema di calcolo dei ricavi e reddito presunti dalla disciplina sulle società non operative si evince la "sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, ovvero errore materiale del contribuente

facilmente riconoscibile dall'Amministrazione Finanziaria, o ancora evidente errore logico o di calcolo”.

Anche l'ammissibilità del ravvedimento operoso richiede un intervento chiarificatore da parte dell'AF. L'istituto opererebbe laddove la società non si sia adeguata alle risultanze della disciplina sulle società non operative, dichiarando, quindi, un reddito effettivo inferiore a quello presunto.

Per quanto riguarda tale istituto, bisogna distinguere, in verità, il caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di interpello, ma abbia comunque deciso di non adeguarsi in dichiarazione alle risultanze della disciplina, dal caso di mancata presentazione dell'istanza.

Nella prima ipotesi prospettata non vi sono ragioni per escludere l'ammissibilità del ravvedimento operoso.

Diversa è, invece, la soluzione adottabile nella seconda ipotesi. Come noto, infatti, il contribuente non può autonomamente disapplicare la disciplina sulle società non operative, essendo “obbligato” a tal fine a presentare apposita istanza di interpello. In altri termini non potrebbe presentare una dichiarazione in cui non si adegui alle risultanze presunte dalla disciplina. Per tale comportamento non vi potrebbe essere successivamente spazio per un ravvedimento operoso, non essendosi, il contribuente, rivolto preventivamente all'AF.

Pertanto, la mancata presentazione dell'istanza comporta un ulteriore effetto negativo per il contribuente, dal momento che, in ogni caso, il contribuente debba adeguarsi alla disciplina al momento della dichiarazione e non dopo.

E' chiaro che nel momento in cui si disconoscono i caratteri della obbligatorietà e preventività dell'istanza di interpello non vi sarebbero motivi validi per escludere l'operatività del ravvedimento operoso anche in relazione ai soggetti non operativi secondo i termini e le modalità previste dal legislatore per tale istituto, modificando il comportamento assunto in dichiarazione e usufruendo della riduzione delle sanzioni.

TITOLO III

LE SITUAZIONI OGGETTIVE

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Gli effetti delle oggettive situazioni. – 2.1. Segue: una breve considerazione. - 3. Situazioni oggettive ricorrenti che consentono la disapplicazione della disciplina. – 3.1 . Segue: società in stato di liquidazione volontaria– 3.2. Segue: le holdings. – 3.3 Segue: società che pongono in essere attività di locazione di immobili. – 3.4 Segue: costruzione e ristrutturazione di immobili. – 4. Brevi conclusioni.

1 – PREMESSA.

Come evidenziato nei paragrafi precedenti, la disciplina delle società non operative non trova *in toto* applicazione per i soggetti interessati dalle cause di esclusione automatica previste dall'art. 30, comma 1, ovvero in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi effettivi pari almeno ai ricavi figurativi: la società è, in questo caso, infatti, considerata a tutti gli effetti operativa avendo superato in sede di disapplicazione il test di operatività.

Di converso, la dimostrazione di oggettive situazioni che hanno impedito il raggiungimento delle soglie di reddito minimo comporta la disapplicazione della disciplina limitatamente alle imposte sul reddito e all'IRAP, ma non impedisce le limitazioni relative all'eventuale credito annuale IVA, di per sé legate al superamento del test di operatività.

La presunzione di reddito minimo ai fini dell'imposta sul reddito e dell'IRAP e le limitazioni disposte sul credito annuale IVA non possono essere superate proponendo una prova contraria “libera” sul piano argomentativo, ma esclusivamente con la dimostrazione di specifiche situazioni oggettive.

Antecedentemente alle modifiche recate dall'art. 35 del DL n. 223/2006, il comma 1, dell'art. 30 stabiliva che “la prova contraria deve essere sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso

impossibile il conseguimento di ricavi, incrementi di rimanenze e di proventi nella misura richiesta dalle disposizioni del presente comma”⁽³²⁴⁾).

La norma attualmente non contiene più il riferimento alla prova contraria da rendersi in presenza di oggettive situazioni, ma soltanto che tali situazioni possono essere poste a base dell’istanza di interpello disapplicativo. In altri termini, venuta meno la possibilità di fornire la prova contraria di operatività, viene rimessa all’apprezzamento discrezionale del Direttore Regionale delle Entrate la possibilità di disapplicare la norma, non sul presupposto di una accertata operatività (sul punto opera una presunzione legale), ma in base alla constatazione che, nonostante la non operatività presunta, la società si trova in una situazione di impossibilità di produrre un volume adeguato di ricavi.

⁽³²⁴⁾ Inizialmente era stato previsto che la prova contraria non potesse essere assicurata dalla sola corrispondenza alle scritture contabili o alle risultanze del bilancio del minore reddito asserito dovendo, per contro, essere sostenuta da “oggettivi riferimenti al particolare settore in cui opera la società, ovvero a particolari o temporanee situazioni di mercato anche territoriali, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi ordinariamente ritraibili dal possesso delle immobilizzazioni di cui all’art. 2426, numeri da 1 a 4, del codice civile, ovvero dalla tipologia dell’attività esercitata che obblighi la società a sostenere per più esercizi costi finalizzati alla realizzazione di beni destinati alla cessione” (art. 30, comma 7, della L. 724/1994, nella versione originaria).

La prova contraria, quindi, non era rapportata ai soggetti, ma alla presunzione del reddito penalizzando, indubbiamente, i contribuenti interessati i quali, stante alla formulazione letterale della riportata disposizione, non avevano grandi possibilità di successo per fornire adeguati elementi comprovanti il carattere “non elusivo” della norma giuridica.

Per effetto delle modifiche introdotte dal DL 23 febbraio 1995, n. 41, si è proceduto alla riformulazione dell’art. 30 prevedendo che la prova contraria dovesse essere sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, proventi ed incrementi di rimanenze nella misura prevista dal comma 1. in sostanza la prova contraria andava desunta sulla base del carattere oggettivo e straordinario delle situazioni, fermo restando il nesso di causalità tra la situazione adottata e la impossibilità di conseguire ricavi.

Successivamente il legislatore con l’art. 3, comma 37, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, nel riformulare il comma 1 dell’art. 30, ha confermato il diritto del contribuente a fornire la prova contraria salvo, poi, a specificare che la stessa dovesse essere desunta dalle oggettive condizioni sopra specificate. Con l’art. 35, comma 15, lett. d), del DL 223/2006 è stato inserito il comma 4-bis all’art. 30, riconoscendo al contribuente la possibilità di richiedere l’interpello disapplicativo ai sensi dell’art. 37-bis del DPR n. 600/73. Da ultimo, con l’art. 1, commi 111-118, della L. 296/2006 si è provveduto ad eliminare il riferimento alla prova contraria ed al carattere straordinario delle situazioni utilizzabili per dimostrare il carattere di operatività. Tutta l’evoluzione normativa evidenziata dimostra la progressività delle scelte del legislatore che ha radicalmente rivisto le iniziali posizioni in materia di prova passando da un’ipotesi di autodisapplicazione ad una presunta obbligatorietà dell’interpello preventivo.

Da quanto premesso si potrebbe evincere, inoltre, che le oggettive situazioni assumono rilevanza in sede di interpello, quindi, soltanto nei rapporti con l'AF, ma non limiterebbero la "prova contraria" da fornire in sede contenziosa, dove il soggetto interessato potrebbe avanzare ogni argomentazione ritenuta utile al fine del convincimento del giudice e del conseguente superamento della presunzione recata dalla disciplina.

In altri termini, il contribuente in sede contenziosa potrebbe avanzare tutte le argomentazioni ritenute opportune a prescindere dal carattere "oggettivo" delle situazioni addotte.

La soppressione del riferimento al carattere straordinario delle situazioni oggettive (di cui al comma 4-bis dell'art. 30) ad opera dell'art. 1, comma 109, lett. h) della legge finanziaria 2007, comporta che la disapplicazione della disciplina può derivare anche da situazioni ricorrenti nella gestione della società, purchè oggettive: "la possibilità di attribuire rilevanza anche a circostanze non straordinarie amplia la casistica che giustifica la disapplicazione della normativa in questione" ⁽³²⁵⁾. Al contrario, in passato le fattispecie che giustificavano la non applicabilità della disciplina erano fortemente limitate laddove esse avrebbero dovuto presentarsi, appunto, con carattere straordinario oltrechè oggettive.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 48/1997 aveva individuato le situazioni oggettive di carattere straordinario ricollegandole: alla circostanza obiettivamente provata che una società non abbia potuto conseguire maggiori ricavi, incrementi di rimanenze o proventi a causa di una crisi di settore; alla circostanza che una società finanziaria abbia conseguito minori proventi a causa della mancata distribuzione di dividendi da parte delle società controllate interessate da una crisi di settore; alla circostanza che la società abbia subito un furto che ha inciso in misura rilevante sulla entità delle rimanenze finali o sui ricavi.

Le situazioni si presentano con carattere oggettivo qualora sono insuscettibili di valutazione soggettiva, ossia, quando le circostanze di fatto che

⁽³²⁵⁾ Circ., 16 febbraio 2007, n. 11/E.

hanno determinato il mancato raggiungimento degli elementi presunti dalla normativa non sono dipendenti dalla volontà dell'imprenditore.

E' da sottolineare che il comportamento dell'imprenditore può essere variamente interpretato, come ininfluyente o determinante, al fine della configurazione dell'oggettività della situazione posta al vaglio dell'AF.

E' utile analizzare una delle fattispecie più ricorrenti in sede di interpello: la società non operativa consegue ricavi effettivi derivanti dalla locazione di beni immobili in base ad un contratto pluriennale senza facoltà di recesso per il locatore società o ente non operativo. In questo caso specifico la società non operativa non ha alcuna possibilità di modificare unilateralmente il canone né risolvere il contratto; ciò comporterebbe il mancato raggiungimento dei ricavi figurativi e del reddito presunto dalla normativa. Tuttavia, la stipula del contratto stesso alle condizioni sopra evidenziate, in termini di canone di locazione e durata, potrebbe essere interpretata come frutto pur sempre della scelta dell'impresa e quindi, non configurare alcuna situazione oggettiva.

Le situazioni oggettive devono essere, pertanto, esaminate caso per caso con particolare riferimento al comportamento assunto dall'imprenditore. A tutt'oggi ciò ha dato origine ad una varietà di situazioni che si sono tradotte, come vedremo in seguito, in un complesso "di innumerevoli e differenti "oggettive situazioni" che possono interessare le società non operative" ⁽³²⁶⁾.

2 - GLI EFFETTI DELLE OGGETTIVE SITUAZIONI.

In presenza di situazioni oggettive che hanno impedito il raggiungimento dei valori presunti (ricavi figurativi e/o reddito minimo) occorre verificare in concreto se tali situazioni incidano sugli assets patrimoniali posti a base della determinazione dei ricavi figurativi e del reddito minimo; sul periodo di tempo in cui gli assets patrimoniali rilevano; su tutti o alcuni dei valori presunti determinati

⁽³²⁶⁾ Circ., 2 febbraio 2007, n. 5/E.

dalla disciplina. Le oggettive situazioni potranno, infatti, riferirsi all'impossibilità di conseguire i ricavi figurativi richiesti dal test di operatività, quindi, in questo caso la società potrà essere riconosciuta operativa per tutti gli effetti della disciplina (reddito minimo, base imponibile minima IRAP, utilizzo del credito annuale IVA, ecc...); ovvero all'impossibilità di conseguire il reddito minimo presunto dalla disciplina: in questo caso si avrà la disapplicazione della disciplina ai fini delle imposte sul reddito ed eventualmente anche dell'IRAP, ma non ai fini dell'utilizzo del credito annuale IVA.

Ai fini del test di operatività rileva il valore medio degli assets patrimoniali dell'esercizio corrente e dei due precedenti, mentre quello dell'esercizio corrente assume rilievo ai fini del calcolo del reddito minimo. Le oggettive situazioni in esame possono soltanto riguardare alcuni assets ovvero riferirsi ad uno o più esercizi presi in considerazione.

Quindi, a seguito della parziale esclusione degli assets patrimoniali su cui incidono le situazioni oggettive (in tutti o in alcuni periodi d'imposta presi in considerazione) adottate dalla società non operativa in sede di interpello, il calcolo dei ricavi figurativi e del reddito minimo dovrà essere rideterminato a seguito dell'esclusione stessa in base ai nuovi valori rilevanti: occorrerà cioè verificare se a seguito della rideterminazione del calcolo suddetto la società risulti operativa, o, di converso, pur restando non operativa, se raggiunga o meno il reddito minimo presunto. Nella circolare n. 25/2007 si sottolinea, infatti, che “ sarà cura del contribuente in particolare, valutare il ruolo della specifica situazione obiettiva portata all'esame del direttore regionale, in quanto, le riferite situazioni rileveranno solo nella misura in cui le stesse risultino determinanti per il superamento del test di operatività e/o per il conseguimento della misura minima del reddito che deve essere dichiarata ai fini IRES ed IRAP”.

Tanto premesso, quindi, le oggettive situazioni possono assumere rilievo sui ricavi figurativi; sul reddito minimo ai fini delle imposte sul reddito; sulla base imponibile minima ai fini IRAP; e sulle operazioni rilevanti ai fini IVA: in altri termini, la disapplicazione della disciplina delle società non operative riguarderà

esclusivamente le presunzioni per le quali le oggettive situazioni abbiano prodotto conseguenze. Con la circolare n. 5/2007 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che qualora le situazioni oggettive hanno prodotto effetti ai soli fini delle imposte sul reddito la stessa non avendo addotto valide ragioni per giustificare l'inadeguatezza dei ricavi dichiarati...è da considerarsi comunque non operativa ai fini della disciplina in commento, in particolare, ai fini IRAP ed IVA. Infatti, in base al DLgs n. 446/1997 rilevano ai fini del calcolo del valore della produzione netta ai fini IRAP anche componenti rilevanti ai fini della determinazione del reddito, quindi, laddove le circostanze oggettive addotte dal contribuente per superare la presunzione di reddito minimo non producono effetti sui componenti rilevanti ai fini IRAP la presunzione di base imponibile minima non verrà superata ⁽³²⁷⁾. Invece, le limitazioni relative al rimborso alla cessione ed alla compensazione del credito annuale IVA sono di per sé legate alla dimostrazione di conseguire i ricavi figurativi ai fini del test di operatività, mentre il riporto in detrazione del credito annuale IVA è, al contrario, legato alla mancanza di operazioni rilevanti ai fini IVA (volume di affari) di importo pari a quello dei ricavi figurativi. Interessante è il caso, analizzato dall'Agenzia delle Entrate e preso in considerazione nella circolare n. 5/2007, di una società che aveva giustificato il mancato raggiungimento del reddito minimo per la presenza di costi straordinari, i quali incidono, appunto, sul reddito, ma non sulla base imponibile IRAP o sui ricavi del test di operatività, perciò, non si poteva riconoscere la disapplicazione della disciplina ai fini del valore della produzione minima IRAP e per le limitazioni all'utilizzo del credito annuale IVA.

⁽³²⁷⁾ Si veda la nota 297 a pag. 194.

2.1 – *SEGUE: UNA BREVE CONSIDERAZIONE.*

Come rilevato nel capitolo dedicato alla disciplina sulle società operative con riferimento all’IVA, il legislatore ha introdotto un limite quantitativo e temporale al diritto alla detrazione di tale imposta, con palese incompatibilità, pertanto, con la VI Direttiva comunitaria ed il principio di detrazione in essa previsto (art. 17).

Fatta eccezione, infatti, per le ipotesi di abuso e frode, e delle rettifiche della detrazione normativamente ammesse, l’AF non può negare l’esercizio di tale diritto ad un soggetto che effettui l’acquisto di un bene inerente al fine della produzione di operazioni imponibili a valle, a nulla rilevando che, poi, questa produzione si manifesti in concreto.

Ma c’è di più.

Per l’Agenzia delle Entrate l’art. 30 è una disposizione antielusiva, di conseguenza la disapplicazione della stessa deve necessariamente avvenire per il tramite della istanza di interpello di cui al comma 8 dell’art. 37-bis del DPR n. 600/73.

Ciò è fintanto vero quando si tratta della disapplicazione dell’art. 30 ai fini reddituali.

Il comma 4-bis dell’art. 30, tuttavia, recita che “la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive”. Tale statuizione sembrerebbe implicare che gli effetti dell’interpello disapplicativo possano estendersi anche all’ambito delle imposte indirette: il contribuente, pertanto, dovrà presentare l’istanza per far valere il diritto al riporto del credito IVA emergente dalla dichiarazione.

Tale interpretazione letterale non collima col fatto che con l’art. 7 del DLgs n. 358/97 si decise di introdurre la disciplina antielusiva nell’ambito del DPR n. 600/73 sull’accertamento delle imposte dirette, che non può non produrre, quindi, i propri effetti esclusivamente con riferimento a tali imposte.

L'intento, chiaramente evidente, sarebbe quello di "monitorare", con la previsione normativa suddetta, l'andamento del credito IVA.

Il contribuente è gravato, pertanto, da un duplice onere: verificare prima la propria operatività; verificare dopo il volume di affari IVA.

All'interpello disapplicativo, viene, quindi, attribuito un ulteriore e nuovo effetto ai fini IVA.

3 - SITUAZIONI OGGETTIVE RICORRENTI CHE CONSENTONO LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA.

La questione dei criteri da utilizzare per l'individuazione delle oggettive situazioni è sorta in fase di prima applicazione della disciplina sulle società non operative. Si trattava in particolare di individuare quegli elementi, parametri e circostanze rilevanti per integrare la "situazione oggettiva" nei vari casi concreti prospettati dal contribuente.

Il quadro che si prospettava era piuttosto eterogeneo di situazioni: dopo le indicazioni fornite ai propri uffici dall'Agenzia delle Entrate e le risultanze degli interpelli presentati, tale quadro composito e variegato, è possibile suddividerlo, in verità, per fattispecie omogenee, fattispecie che da un lato sono destinate a consolidarsi quale punto di riferimento per altre fattispecie simili, dall'altro destinate probabilmente a mutare in seguito agli interventi giurisprudenziali provocati dal rigetto delle istanze di interpello ⁽³²⁸⁾.

⁽³²⁸⁾ Per un'attenta analisi delle varie fattispecie prospettate di seguito: CG SMALDINI, *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, 2008, pagg. 203 e ss.

3.1 - *SEGUE: SOCIETÀ IN STATO DI LIQUIDAZIONE VOLONTARIA.*

La procedura di liquidazione volontaria rappresenta giuridicamente una fase della vita dell'impresa propedeutica alla sua estinzione. Secondo la disciplina civilistica, con l'inizio di tale fase tutte le attività dell'impresa sono finalizzate non più alla regolare gestione, bensì, al realizzo dell'attivo patrimoniale, per procedere poi all'estinzione dei debiti ed alla ripartizione del residuo tra i soci.

Per la disciplina delle società non operative, la liquidazione volontaria, in linea di principio, costituisce una oggettiva situazione per il mancato conseguimento dei ricavi e reddito presunti: essa, infatti, come appena evidenziato, non è una procedura rivolta all'esercizio di un'attività d'impresa, cioè, al conseguimento dell'ordinario oggetto sociale, ma finalizzata alla liquidazione dell'attivo sociale e alla definizione dei rapporti giuridici attivi e passivi. Al termine della liquidazione la società può essere cancellata dal registro delle imprese.

La liquidazione volontaria nell'attuale disciplina consente alla società, quindi, di richiedere la disapplicazione della normativa tramite interpello all'AF. Diversamente, nella previgente disciplina, cioè anteriormente alle modifiche intervenute ad opera del DL 223/2006, il periodo da cui decorreva l'inizio della liquidazione volontaria era considerato un periodo di "non normale svolgimento dell'attività": in quanto tale esso integrava una causa di esclusione automatica dal regime fiscale.

Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/2007, il carattere oggettivo della situazione è stato individuato nella circostanza che "la procedura di liquidazione sia effettivamente in corso e non rappresenti uno stato meramente formale nel quale si trova la società non operativa": la disapplicazione della normativa, in altri termini, può essere disposta soltanto qualora la procedura di liquidazione sia realmente operante nel senso che si stanno compiendo gli atti propri che la stessa richiede, ovvero, "le iniziative volte a perseguire il realizzo del

patrimonio aziendale”, ossia, l’inequivocabile intenzione di portare a compimento tale procedura ⁽³²⁹⁾).

La “effettività” della procedura su cui verterà in primo luogo la verifica, dovrà essere opportunamente documentata dal contribuente in liquidazione al fine di dimostrare l’effettivo stato di avanzamento, avvalendosi innanzitutto della documentazione prescritta dal codice civile quale l’inventario della procedura, il conto della gestione, i bilanci intermedi di liquidazione, ecc...

Di converso, qualora la liquidazione non sia operante, vale a dire che non sono stati posti in essere nell’esercizio preso in considerazione gli atti concreti propri della procedura che è, quindi, in una fase di stallo, bisognerà dimostrare “quali siano le difficoltà che ostano alla proficua realizzazione del procedimento liquidatorio”, o più in generale, i motivi oggettivi, non imputabili alla società, che impediscano di concludere la procedura di liquidazione.

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha già ritenuto meritevole di accoglimento l’istanza presentata da una società che, trovandosi in stato di liquidazione, non possa concluderla prima di aver quantificato l’entità della quota di ripartizione dell’attivo, spettante agli eredi di un socio defunto, considerato che, essendo uno degli eredi fallito, la proposta di accordo deve essere accettata dalla procedura fallimentare.

In caso di eventi non rispondenti alle finalità proprie della liquidazione quali, ad esempio, il godimento a titolo personale da parte dei soci o dei loro familiari dei beni sociali, occorrerà procedere, in sede di interpello, alla descrizione dell’utilizzo che viene fatto dei cespiti patrimoniali in corso di liquidazione. In quest’ultimo caso la liquidazione, infatti, potrebbe rappresentare uno stato soltanto formale nel quale si trova la società non operativa, in quanto, in realtà, essa continua ad operare consentendo il godimento dei beni sociali a favore dei soci.

⁽³²⁹⁾ Non sarà sufficiente, quindi, addurre la mera deliberazione dell’assemblea di porre la società formalmente in stato di liquidazione. Sul punto: C. PESSINA – C. BOLLO, *Le società di comodo: la disapplicazione del regime*, in *Il Fisco*, 24 novembre 2008, pagg. 1-7855.

Dalle premesse sopra esposte, quindi, sembra, che lo stato di liquidazione “di facciata” non costituisca effettivamente una condizione di per sé sufficiente per escludere la società dall’ambito di applicazione della disciplina, essendo necessario, come visto, verificare, invece, in sede di interpello l’effettività della liquidazione in fieri; e gli uffici sembrano avere ampi margini di interpretazione nella valutazione del suddetto stato di effettività della procedura di liquidazione.

Si faccia l’esempio, tra le fattispecie più ricorrenti, di una società in stato di liquidazione che possiede all’attivo beni immobili e non ha stipulato alcun contratto con agenzie immobiliari o altri intermediari per la vendita dei beni, ovvero accordi preliminari conclusi con potenziali acquirenti dei beni sociali. Nel caso prospettato la società sarà nell’evidente difficoltà di dimostrare l’effettività della liquidazione non avendo ritenuto di conferire incarichi di vendita ad agenzie o ad altri intermediari. In verità, sarebbe ragionevole ritenere che le trattative per la vendita di un bene immobile possano svolgersi anche in modo non formale.

Altro esempio riguarda la società che non possa chiudere la procedura di liquidazione per la presenza di posizioni debitorie: in tal caso la società non potrà che affermare di trovarsi in stato di attesa, ribadendo la propria scelta, magari anche strategica, di restare inerte fino alle eventuali richieste di pagamento da parte dei creditori o alle successive vicende che queste possono determinare. Anche qui, si impone una considerazione: non si può chiedere alla società di sollecitare i propri creditori ad esigere l’adempimento del pagamento o a procedere comunque al pagamento di debiti “dormienti” al fine di dimostrare l’effettività della liquidazione. Ma, si ricorda che i provvedimenti di risposta alle istanze di interpello negano l’accoglimento delle istanze in quanto la disciplina sulle società operative, secondo gli ultimi intenti dell’AF, vuole scoraggiare la stessa permanenza in vita di società che non svolgono alcuna attività. In verità, potrebbe essere sufficiente a dimostrare l’effettività della procedura di liquidazione per il successivo accoglimento dell’istanza di interpello, la presenza di pendenze debitorie in corso di sistemazione sussistendo, ad esempio, cause

giudiziarie che ne testimonino l'andamento, ovvero atti formali di definizione di debiti, quali le transazioni, ecc...

Sempre in sede di risposta agli interpelli è emerso il caso particolare di una società in liquidazione che all'attivo presentava esclusivamente una partecipazione in società a sua volta in liquidazione: la società holding in liquidazione non può incidere sulla procedura di liquidazione della propria partecipata, ma, invero, anche questo aspetto deve essere evidenziato e dimostrato in sede di interpello.

3.2 - *SEGUE: LE HOLDINGS.*

La questione della determinazione di una redditività presunta superiore a quella effettiva assume con riguardo alle partecipazioni sociali una configurazione peculiare, in quanto la redditività effettiva è collegata, in linea di principio, alla distribuzione di dividendi da parte della società partecipata.

In questi casi, infatti, “ per le società c.d. holding che detengono partecipazioni...l'operatività è subordinata alla circostanza che le società partecipate distribuiscano dividendi in misura pari all'importo presunto di ricavi attribuibile alla holding in base ai coefficienti di cui al c. 1 dell'art. 30 della L. 724/1994. In tale ottica, è giusto valutare se e quando la mancata distribuzione dei dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per riconoscere la disapplicazione della normativa a favore della holding”⁽³³⁰⁾.

Come visto nell'ipotesi della liquidazione volontaria, anche in questo caso sembra che lo spazio interpretativo a favore dei Direttori Regionali, nel riconoscimento delle oggettive situazioni, siano piuttosto ampi dovendosi ricercare i fatti che ragionevolmente giustifichino la mancanza di redditività delle partecipazioni sociali possedute dalla holding.

Quindi, a ben vedere, l'esame deve essere focalizzato sulla società partecipata.

⁽³³⁰⁾ Circ., 2 febbraio 2007, n. 5/E.

Molte sono le fattispecie ricorrenti che comportano la mancata distribuzione dei dividendi:

si pensi, a società partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire alla holding di superare il test di operatività; ovvero, alla mancata distribuzione di dividendi dovuta alla necessità di coprire perdite conseguite; ovvero, società che si trovino in fase di avvio o che operino in settori in crisi; ovvero, società costituite quali SPV (special purpose vehicle) che devono impiegare i proventi conseguiti dalla società target per il rimborso dei debiti contratti per l'acquisto della medesima.

L'Agenzia delle Entrate ha espresso il principio generale secondo cui "l'istanza di disapplicazione, ove accolta con riferimento alle società partecipate, potrà normalmente motivare l'accoglimento anche dell'istanza presentata dalla holding", mentre, "non è possibile procedere all'emanazione di un provvedimento disapplicativo a beneficio di una holding qualora sia stata rigettata l'istanza presentata da una o più delle società da essa partecipate".

Quindi, a ben vedere, il rigetto dell'istanza presentata dalla partecipata comporta l'automatico rigetto dell'istanza presentata dalla holding. Anche l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della partecipata produce, correlativamente, effetti sulla holding: tali effetti, tuttavia, non sono automatici, in quanto si richiede alla società holding di presentare a sua volta l'istanza di interpello, anche se motivata innanzitutto sull'accoglimento dell'istanza presentata dalla partecipata. Da quanto appena detto, si evince che la società holding non possa far valere in sede di interpello la sussistenza di oggettive situazioni, nel caso in cui non sia stata accolta l'istanza di disapplicazione presentata dalla partecipata.

L'assunto non è da condividere pienamente, qualora la società holding possa avanzare proprie ragioni giustificatrici del mancato raggiungimento della redditività presunta legata alle partecipazioni sociali detenute, prescindendo dal fatto che il provvedimento di disapplicazione della disciplina sulle società non operative sia stato o meno concesso alla partecipata.

A ciò si aggiunga che secondo la posizione espressa dall’Agenzia delle Entrate la società holding non potrà ottenere la disapplicazione anche quando non sia stata accolta l’istanza presentata da **una** (o più) delle società da essa partecipate: anche tale posizione non sembra da condividere dal momento che la holding ben potrebbe addurre nell’istanza di interpello oggettive situazione inerenti a partecipazioni possedute in società che, ad esempio, non abbiano presentato l’istanza, ovvero in società “operative”, e ciò al fine di ottenere la disapplicazione anche soltanto parziale della normativa. Non vi è sempre coincidenza, in altri termini, tra le ragioni che possono essere avanzate da tutte le società coinvolte.

Sembra, di converso, condivisibile la mancata possibilità della società holding di riproporre nella propria istanza le oggettive situazioni già pavimentate nell’istanza presentata dalla partecipata e non accolte dall’AF.

Inoltre, sarebbe possibile, in assenza di previsioni contrarie, che la società holding possa dimostrare le oggettive situazioni per le quali la partecipata non ha prodotto la redditività presunta dalla disciplina anche in assenza di istanza di interpello presentata dalla partecipata stessa: in altre parole, la mancata presentazione dell’istanza da parte della partecipata non sembra possa impedire che la società holding adduca nella propria istanza circostanze oggettive proprie della partecipata, che potevano, cioè, essere contenute nell’istanza di quest’ultima, quale ad esempio la situazione di crisi in cui potrebbe trovarsi la partecipata (ciò anche se la società partecipata avesse al patrimonio riserve di utili in sospensione di imposta⁽³³¹⁾).

Particolare uno specifico quesito posto sul punto con riguardo ad una società holding che controllava una sub-holding estera, la quale a sua volta deteneva una partecipazione in una società che operava in Italia; la particolarità era rappresentata dal fatto che la società direttamente partecipata dalla holding

⁽³³¹⁾ Inerentemente alle riserve in sospensione di imposta l’AF ha favorevolmente riconosciuto che non si possa “imputare al contribuente la mancata distribuzione delle medesime riserve in sospensione, con conseguente obbligo, non proponibile, di rinunciare al beneficio previsto dalla norma che ha introdotto il vincolo di sospensione”.

italiana, cioè la holding estera, non era soggetta alla disciplina delle società non operative in quanto residente all'estero e senza stabile organizzazione in Italia: non avrebbe, di conseguenza, potuto presentare alcuna istanza di disapplicazione per dimostrare la propria operatività.

Nel caso prospettato l'AF ha disposto che la holding italiana poteva presentare l'istanza dimostrando l'esistenza di oggettive situazioni con riguardo alla società partecipata indirettamente per il tramite della holding estera, ovvero alla società che operava in Italia.

Nel diverso caso di partecipazioni di minoranza possedute in società quotate, lo stato di operatività della società quotata partecipata ha immediato rilievo per la holding: infatti, quest'ultima, potrà disapplicare automaticamente, senza istanza di interpello, la disciplina escludendo ovviamente la partecipazione dagli assets patrimoniali rilevanti ai fini del computo del ricavi figurativi e del reddito minimo presunti, essendo la società quotata espressamente esclusa dalla applicazione della disciplina delle società non operative. Quindi, l'esclusione riguarda unicamente la partecipazione nella società quotata e non gli altri assets patrimoniali della holding, che, pertanto, dovrà verificare se dopo tale esclusione permanga lo stato di non operatività.

I casi sopra descritti sono stati oggetto di attenzione da parte dell'AF.

Molte sono le situazioni di possesso di partecipazioni in cui non è chiaro l'atteggiamento che potrà assumere l'AF nell'esaminare le varie istanze di interpello.

Si pensi, innanzitutto, al possesso di partecipazioni in società delle quali non si ha il controllo: la società partecipante, non operativa, non potrà esercitare alcuna influenza sulla partecipata in modo tale da ottenere quella distribuzione di dividendi per raggiungere l'ammontare di ricavi e reddito presunti dalla normativa, dal momento che la holding non ha alcuno spazio decisionale sulle scelte inerenti le politiche di dividendo della società partecipata.

Prescindendo, comunque, dalla sussistenza in capo alla holding del controllo sulla partecipata, quest'ultima può legittimamente non procedere alla

ripartizione dei dividendi per le più svariate motivazioni, su cui, tuttavia, sembra possibile un sindacato dell'AF per le possibili conseguenze che le suddette scelte possono produrre in capo alla società holding rientrante nell'ambito di applicazione del regime fiscale delle società non operative.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che “costituisce, invece, circostanza utile ai fini dell'accoglimento dell'istanza disapplicativa il fatto che la società partecipata, pur disponendo di utili e riserve di utili teoricamente sufficienti, in ipotesi di integrale distribuzione, a consentire il superamento del test di operatività da parte della holding partecipante, non abbia proceduto alla relativa distribuzione in attuazione di un piano di finanziamento finalizzato al concreto rafforzamento dell'attività produttiva” aggiungendo che ciò vale “sempreché venga dimostrato che l'utile sia stato o sarà effettivamente investito”.

In altra prospettiva si è posta invece la dottrina, sottolineando che non necessariamente si debba provvedere a giustificare le decisioni assunte dalla società partecipata al fine di ottenere la disapplicazione della normativa, in quanto quest'ultima potrebbe avere interesse a non rendere note a terzi, compresa l'AF, tutte le strategie intraprese sulla propria politica di distribuzione dei dividendi, quale, ad esempio, quelle per la realizzazione di un piano di rafforzamento patrimoniale ⁽³³²⁾.

3.3 - *SEGUE: SOCIETÀ CHE PONGONO IN ESSERE ATTIVITÀ DI LOCAZIONE DI IMMOBILI.*

Gli immobili locati rilevano ai fini della disciplina delle società non operative soltanto se iscritti tra le immobilizzazioni e non all'attivo circolante.

Con riguardo alle società che svolgono attività di locazione di immobili, l'AF ha precisato che situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della

⁽³³²⁾ M. BOIDI, F. GHISELLI, *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo*, in *Il Fisco*, pag. 1837.

disciplina ricorrono in caso di: dimostrata impossibilità, per la società immobiliare, di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il test di operatività, ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto; dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in essere.

Quanto alla prima delle due fattispecie esemplificative sopra riportate, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/2007 ha affermato che l'impossibilità in esame è dimostrata quando la società pratici comunque canoni di locazione almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Quindi, la presunzione di ricavi figurativi e di redditività viene superata quando non determina un risultato equivalente ai valori di mercato rilevati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare consultabile presso il sito internet dell'Agenzia del Territorio; ovvero qualora i canoni di locazione praticati sono corrispondenti in linea di massima ai valori correnti di mercato, ma sono inferiori ai ricavi figurativi presunti, questi ultimi non saranno rappresentativi della redditività che può essere raggiunta nel determinato mercato in cui opera la società presa in considerazione.

Tuttavia, il valore corrente di mercato può essere influenzato da variabili connesse alle caratteristiche proprie dell'immobile locato, si pensi, ad esempio, allo stato di conservazione; in altri termini, i dati risultanti dall'osservatorio immobiliare non devono necessariamente rappresentare il canone di locazione corrente di uno specifico mercato.

Per quanto sopra, quindi, la società locatrice deve poter dimostrare che per lo stato in cui si trova l'immobile o per circostanze particolari che si sono verificate nel caso specifico, il canone di locazione si discosta da quello che normalmente è possibile ritrarre dal mercato di riferimento.

Particolare rilievo per la determinazione del canone di locazione assumono gli accordi contrattuali tra locatario e locatore: tali accordi dovrebbero rilevare ai fini della disapplicazione della normativa, quando, ad esempio, rispecchino oggettive situazioni in cui si trova l'immobile: si pensi all'ipotesi in cui si pone a carico del locatario le spese di ristrutturazione in cambio di una riduzione del

canone di locazione, che differirà da quello corrente di mercato proprio a causa dell'entità delle spese suddette.

Sul punto, in verità, mancano prese di posizione da parte dell'AF, così come mancano con riguardo al caso in cui il canone di locazione sia determinato in base a disposizioni di legge con la partecipazione di soggetti estranei alla società locatrice ⁽³³³⁾.

Altra oggettiva situazione di impedimento al raggiungimento dei ricavi e reddito presunti dalla normativa è quella derivante dalla mancata possibilità di modificare i contratti di locazione in corso, quali quelli di durata pluriennale per i quali si esclude una modifica unilaterale da parte della società locatrice, che avrebbe, pertanto, potuto richiedere la disapplicazione della disciplina adducendo l'impossibilità di rinegoziare un diverso canone di locazione durante la vigenza del contratto al fine di adeguarlo ai ricavi figurativi presunti richiesti dalla disciplina delle società non operative.

Altra ipotesi è quella in cui la società subentri in un contratto di locazione già esistente, a seguito, ad esempio dell'acquisto di un immobile già locato: anche in questo caso la società non potrebbe modificare unilateralmente il contratto vigente ⁽³³⁴⁾.

Su queste due ultime tipologie di fattispecie sopra delineate sono sorte diverse interpretazioni in risposta agli interpelli presentati.

Nel caso in cui il contratto di locazione sia in vigenza e non sia stato oggetto di alcun precedente rinnovo, secondo l'AF occorre verificare che nell'esercizio in cui il contratto è stato stipulato vi fosse congruità del canone rispetto a quello di mercato dell'anno di stipula ⁽³³⁵⁾; quindi, secondo l'interpretazione delle finanze, non sarebbe sufficiente che nell'esercizio in cui si presenta l'istanza di disapplicazione non si ha la possibilità di modificare il

⁽³³³⁾ Si pensi al canone concordato sulla base di intese in sede locale ex art. 2, L. 9 dicembre 1998, n. 431.

⁽³³⁴⁾ Sul piano degli effetti non pare logico richiedere alla società locatrice, per dimostrare l'impossibilità di rinegoziare il canone, di esperire un tentativo in tal senso con comunicazioni formali da inviare al conduttore.

⁽³³⁵⁾ Circ., 9 luglio 2007, n. 44/E.

contratto perché è soltanto al momento della stipula che sarebbe emersa la volontà della società locatrice (istante), cui, sempre secondo la posizione dell'AF, è esclusivamente riconducibile la definizione dei contenuti del contratto.

Pertanto, l'impossibilità di modificare il canone di locazione concordato non assume alcun rilievo, dovendosi, di converso, verificare la congruità del canone pattuito rispetto ai valori di mercato con riferimento all'esercizio in cui il contratto è stato stipulato.

In questo modo, però, l'AF associa gli effetti della presunzione contenuta nella disciplina sulle società non operative a scelte contrattuali compiute dalla società locatrice (non operativa) in esercizi precedenti, scelte che non assumevano il significato che oggi la disciplina vigente gli attribuisce ⁽³³⁶⁾: la soluzione proposta, quindi, non è pienamente condivisibile, considerando anche il fatto che la società locatrice stessa non avrebbe potuto conoscere l'ammontare dei ricavi e reddito presunti dalla disciplina nell'esercizio di stipula del contratto; disciplina che come abbiamo avuto modo di vedere nei precedenti paragrafi è stata oggetto di numerose modifiche a decorrere dal 2006 proprio sulle percentuali di ricavi figurativi e redditività.

In sede di contenzioso tributario, sarebbe, quindi, possibile avanzare la tesi della impossibilità *sic et simpliciter* di modificare il contenuto di un contratto di locazione in quanto vigente.

Ricorrente è anche il caso della rinnovazione tacita di un contratto di locazione: alla scadenza si dovrebbe verificare se la società locatrice non operativa potesse legittimamente impedire tale rinnovo e rinegoziare il canone inizialmente pattuito, perché, come sappiamo, si è in presenza di oggettive situazioni quando queste non siano dipendenti dalla volontà dell'imprenditore. In linea di principio, la proroga tacita è assimilata all'ipotesi sopra analizzata del contratto di locazione "in esecuzione", quindi, non rappresenta un'oggettiva

⁽³³⁶⁾ Inoltre, la disciplina vigente prima delle modifiche intervenute a partire dal 2006 consentiva di uscire automaticamente dal regime fiscale delle società non operative soltanto in presenza di situazioni "straordinarie" tra le quali non può, tuttavia, essere ricompreso il fatto di aver pattuito canoni di locazione congrui ai valori correnti di mercato.

situazione per la disapplicazione della disciplina in presenza di canoni di locazione inferiori a quelli correnti desumibili dal mercato. Infatti, secondo la soluzione proposta dall’Agenzia delle Entrate, i canoni di locazione a suo tempo pattuiti, devono ritenersi congrui per l’intera durata del contratto ove risultino congrui rispetto ai canoni di mercato vigenti nel primo anno di locazione. In altri termini, anche in questo caso, si prescinde dall’impossibilità di modificare il contratto, in quanto rileva esclusivamente la misura e la congruità del canone pattuito al momento della stipula del contratto stesso.

Posizioni contrastanti in sede di risposta ai primi interPELLI sono sorte anche con riferimento all’ipotesi di subentro in un precedente contratto di locazione susseguente all’acquisto dell’immobile locato: in alcuni casi tale subentro è stato considerato come situazione oggettiva per l’accoglimento dell’istanza di disapplicazione, in quanto sembrava che la società subentrante non operativa non potesse agire sul contenuto del contratto alla cui stipula tra l’altro non aveva partecipato; in altri casi, di converso, la consapevolezza della società acquirente dell’esistenza di un contratto di locazione sull’immobile acquistato con canone di locazione inferiore ai valori presunti è stata considerata impeditiva alla sussistenza di un’oggettiva situazione. Sul punto l’Agenzia delle Entrate è intervenuta a risolvere definitivamente la questione sostenendo che nel caso in cui la società non operativa è subentrata nel contratto di locazione in corso alla data di acquisto e non ha potuto influenzare il relativo contenuto, “**definito da terzi indipendenti**”, l’istanza può essere accolta nel presupposto che la determinazione del canone pattuito non è riconducibile alla volontà del contribuente. In conclusione, quindi, il subentro in un contratto di locazione in corso si configura come un’oggettiva situazione di impedimento al raggiungimento delle soglie di ricavi e redditività previsti dalla disciplina sulle società non operative, per l’impossibilità di modificare i canoni di locazione.

Come riportato sopra, l’Agenzia delle Entrate già nel caso del subentro in un contratto di locazione ha posto la condizione che la parte subentrante e quella originaria fossero terzi indipendenti. Pertanto l’esistenza di oggettive situazioni è

dubbia nei casi in cui le parti di un contratto di locazione non sono tra loro indipendenti.

La fattispecie è stata oggetto di uno specifico quesito con riferimento ad una società che riceveva a seguito di scissione un immobile, concesso in locazione alla società scissa. Le due società, quindi, per effetto dell'operazione di scissione presentavano la stessa compagine sociale.

Si è ritenuto, pertanto, che non si potesse concedere la disapplicazione, posto che non sembra ravvisabile una oggettiva impossibilità di modificare i contratti medesimi, considerata la coincidenza tra le compagini sociali delle due società coinvolte nel contratto di locazione.

In conclusione, si può affermare che qualora le parti di un contratto siano terzi indipendenti, potrebbero sussistere le oggettive situazioni disapplicative della disciplina sulle società non operative; laddove, di converso, le parti del contratto siano società che presentano la stessa compagine sociale, tali situazioni non potrebbero configurarsi, o meglio, non possono verificarsi situazioni non dipendenti dalla volontà delle stesse.

In situazioni diverse da quelle prese in considerazione non è chiaro quando sussisterebbe l'indipendenza dei soggetti parti di un contratto di locazione: se l'indipendenza è la capacità di esprimere una volontà autonoma, ovvero l'incapacità di influire automaticamente e discrezionalmente sulle scelte della parte terza; probabilmente tale indipendenza non sussisterebbe anche quando le società siano controllate e non soltanto interamente partecipate dai medesimi soggetti, ovvero quando siano partecipate da soci diversi ma legati, ad esempio, da rapporti familiari.

Occorrerebbero chiarimenti da parte dell'AF.

Riassumendo, l'impossibilità di mutare il contratto di locazione in corso di esecuzione sussiste soltanto nell'ipotesi di subingresso in un contratto di locazione stipulato originariamente da un soggetto terzo indipendente rispetto alla società interessata.

In ipotesi diverse, al contrario, si è dato esclusivamente rilievo alla circostanza che i canoni di locazione fossero congrui con quelli desumibili dal mercato: quindi, nel caso di contratti posti in essere fin dall'inizio dalla società interessata dalla disciplina sulle società non operative, l'impossibilità "corrente" di modificare il contenuto del contratto stesso non configura una oggettiva situazione perché sussiste la volontà della società locatrice non operativa espressa in sede di stipulazione del contratto. Rileva in questi casi soltanto che il canone sia congruo rispetto a quello corrente del mercato di riferimento, e in ipotesi di rinnovo, la verifica della congruità deve essere fatta con riferimento all'anno di stipula del contratto e mantiene validità anche negli esercizi successivi, anche se il canone vigente si discosta da quello corrente di mercato.

Un caso particolare è rappresentato dall'affitto di azienda. Esso presenta rispetto alla locazione di immobili abitativi o commerciali delle caratteristiche peculiari: la mancanza di una durata predeterminata *ex lege* e l'inesistenza di alcuna fonte indicativa dei valori correnti dell'affitto.

In base alla prima caratteristica suddetta il contratto è sempre soggetto a rinnovo consensuale anche tacito tra le parti. Il rinnovo per proroga tacita delle parti è stato inteso in sede di risposta alle istanze di interpello presentate come immobilità della società affittante, nel senso che essa non può più successivamente addurre di essere stata nell'impossibilità di modificare il canone di affitto originariamente concordato.

Tuttavia, in caso di rinnovo, per valutare l'esistenza di oggettive situazioni disapplicative,

dovrebbero essere prese in considerazione eventuali penalità o vincoli contrattuali che potrebbero rendere particolarmente gravoso il recesso, così come le conseguenze che il mancato rinnovo potrebbero avere sulla società affittante interessata dalla disciplina, e non soltanto la volontà di quest'ultima. Assumono rilievo, ovviamente, tutte quelle clausole contrattuali che riservano alla società affittante la facoltà di recesso o di rinegoziare il canone di affitto.

Quindi, occorre considerare nell'insieme tutte le previsioni contenute nel contratto di affitto per individuare un'effettiva impossibilità oggettiva di modificarne il contenuto.

Abbiamo sopra sottolineato che nel caso di affitto d'azienda manca un vero e proprio mercato di riferimento per gli affitti.

Nonostante ciò, da alcune risposte ad interPELLI si evince che qualora si affermi che il canone sia quello massimo ottenibile sul mercato sarebbe necessario dimostrare di aver esperito invano la ricerca di un canone superiore rispetto a quello concordato. Mancano comunque sul punto prese di posizioni ufficiali da parte dell'AF.

3.4 - SEGUE: COSTRUZIONI E RISTRUTTURAZIONI DI IMMOBILI.

Gli immobili in corso di esecuzione, in corso di ristrutturazione, sui quali l'intervento edilizio non è iniziato, quelli non utilizzati perché inagibili, potrebbero essere, a determinate condizioni, non rilevanti ai fini del calcolo dei ricavi e reddito presunti dalla disciplina sulle società non operative.

Principio generale è che le immobilizzazioni materiali ed immateriali in corso non sono suscettibili di utilizzazione, quindi, non sono idonei a produrre alcun tipo di provento: pertanto, risultando totalmente ininfluenti ai fini dell'applicazione della disciplina delle società non operative, essi non rilevano tra gli assets patrimoniali sia nella determinazione dei ricavi figurativi previsti dal test di operatività sia nella determinazione del reddito minimo presunto⁽³³⁷⁾.

L'esclusione è automatica, quindi, non è necessaria alcuna istanza di interpello; pertanto la società che possieda unicamente beni immobili in corso di

⁽³³⁷⁾ La circolare n. 25/2007 prevede che i beni immobili rilevanti sono soltanto quelli iscritti come immobilizzazioni materiali nelle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 1424 del codice civile: B.II 1) – terreni e fabbricati. Le immobilizzazioni materiali ed immateriali in corso, invece, devono essere iscritte in bilancio nello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile rispettivamente alla voce B.II-5 e B.I-6 (immobilizzazioni in corso e acconti)

costruzione è considerata di fatto operativa, dal momento che non possiede assets rilevanti ai fini del test di operatività.

Nel diverso caso in cui la società posseda beni immobili in corso di costruzione unitamente ad assets rilevanti per l'applicazione della disciplina, dovrebbe escludere automaticamente i primi: quindi, nell'eventuale istanza di interpello non dovrà fare alcun riferimento a tali assets, ma dovrà dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni che impediscono l'applicazione della disciplina con riferimento ai soli assets rilevanti dai quali non sono derivati i valori presunti dalla disciplina stessa.

L'assimilazione dei fabbricati in corso di costruzione alle immobilizzazioni in corso di realizzazione non sempre, infatti, è di immediato riscontro.

Fondamentale è stabilire quando un immobile può essere considerato in corso di costruzione: dovrebbe considerarsi avviato l'intervento edilizio in presenza di una denuncia dell'inizio dei lavori di costruzione. Prima di tale denuncia il cespite non può essere considerato in corso di esecuzione.

Caso particolare si verifica quando il contribuente è in possesso della concessione edilizia, ma i lavori in essa previsti non sono stati ancora posti in essere: la volontà di dar corso all'intervento edilizio è chiara, quindi, nell'eventuale istanza di interpello disapplicativo le circostanze che hanno impedito l'avvio dei lavori dovrebbero richiedere una dimostrazione "meno rigorosa".

Caso limite è rappresentato dal mancato inizio della propria attività d'impresa in dipendenza della costruzione dell' "impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività medesima".

Qualora il fabbricato in corso di esecuzione sia l'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività, esso non sarà automaticamente escluso dagli assets patrimoniali rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina, in quanto è richiesta in sede di interpello la dimostrazione delle oggettive cause che ne hanno impedito l'ultimazione nell'esercizio corrente.

In verità, in questi casi in cui gli impianti in corso di esecuzione sono costituiti da un determinato bene immobile in corso di realizzazione, dovrebbe trovare piena applicazione il principio generale sottolineato all'inizio del paragrafo: l'iscrizione in bilancio (o nelle scritture contabili) di uno specifico bene tra le immobilizzazioni in corso di costruzione, vale di per sé ad escludere l'asset da quelli rilevanti ai fini della disciplina sulle società non operative.

L'espressione "impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività", dovrebbe essere riferita, invece, all'intero impianto produttivo (immobili strumentali, macchinari, ecc...), la cui esecuzione in corso ha impedito lo svolgimento dell'attività prevista dall'oggetto sociale.

Inerentemente ai casi suesposti, l'AF ha affermato nei vari documenti di prassi che i beni in corso di esecuzione sono automaticamente esclusi dal test di operatività qualora costituiscono gli unici assets posseduti dal contribuente, mentre potrebbero essere soggetti a disapplicazione parziale a seguito di interpello qualora non costituiscano gli unici assets posseduti.

La posizione assunta dall'AF non appare in linea con le istruzioni per la compilazione del prospetto per la verifica della operatività in cui si legge che "relativamente alle immobilizzazioni materiali ed immateriali, si precisa che sono escluse quelle in corso di costruzione nonché gli acconti. Si dovrebbe concludere che l'esclusione operi per tutte le immobilizzazioni in corso senza altre formalità⁽³³⁸⁾.

Altro argomento è quello dei fabbricati in corso di ristrutturazione, che iscritti tra le immobilizzazioni materiali rilevano ai fini della disciplina delle società non operative.

Tuttavia, l'esecuzione dei lavori può rappresentare una oggettiva situazione per la disapplicazione parziale della disciplina stessa, con conseguente

⁽³³⁸⁾ Sul punto: G. FERRANTI, *Cause di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2007, pag. 1363, che richiama L. GAIANI, *Da unico la prova della operatività*, in *Il Sole 24 ore*, del 28 febbraio 2007.

esclusione del bene di cui si tratta dal calcolo dei valori di ricavi e reddito presunti.

A tal fine, però, per l'AF assume rilevanza, innanzitutto, la tempistica dell'intervento edilizio che vada a rimuovere lo stato di inutilizzo dell'immobile: il decorso di un periodo di tempo non breve rispetto all'inizio dell'intervento viene, infatti, ricondotto alla volontà dell'imprenditore, perciò, non può configurarsi come una oggettiva situazione disapplicativa.

In verità, dai documenti di prassi si fa riferimento alla "plausibilità delle circostanze che hanno reso inutilizzabili alcuni assets". Di tale plausibilità non è stato fornito alcun chiarimento; quindi, ciò confermerebbe la posizione dell'AF suddetta.

Un accenno meritano gli immobili che sorgono dopo la demolizione: essi dovrebbero essere assimilati a quelli in corso di costruzione già trattati in precedenza.

Caso frequente è quello di beni immobili, terreni e fabbricati, su cui l'intervento edilizio di nuova edificazione è programmato ma non avviato per mancanza delle relative autorizzazioni, ovvero perché non si è completata la procedura prevista per il rilascio della concessione edilizia.

Tali beni non sono considerati immobilizzazioni in corso, quindi, non sono esclusi automaticamente dalla disciplina sulle società non operative.

Un'oggettiva situazione disapplicativa della disciplina, secondo l'AF, si configura quando il mancato avvio dell'intervento edilizio non sia dipeso dalla volontà del contribuente non operativo; si pensi, ad esempio, al possesso di un'area non edificabile.

In verità, l'ipotesi dell'esistenza di vincoli di in edificabilità sui terreni posseduti dal contribuente è quella su cui maggiormente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta ad esprimere la propria linea interpretativa, in base alla quale nel caso in cui la società acquisti un terreno su cui già sussiste il blocco edificatorio, il mancato conseguimento dei ricavi nella misura richiesta dalla disciplina sulle società non operative deriva inequivocabilmente da una consapevole scelta

imprenditoriale, tale, di per sé, da non giustificare l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione.

L'AF, quindi, anche in questo caso, fa discendere gli effetti della disciplina da scelte compiute dalla società in periodi antecedenti all'entrata in vigore della disciplina stessa nella sua attuale formulazione. Inoltre, non vi sarebbe alcun dubbio sul fatto che, in realtà, la in edificabilità non dipende affatto dalla volontà della società ma da determinazioni di soggetti terzi, quali Regione, Comuni, ecc...

E' utile ribadire che la presunzione contenuta nella disciplina dei soggetti non operativi dovrebbe sussistere soltanto quando il soggetto ottenga astrattamente dei vantaggi dal detenere i beni immobili nel regime fiscale delle società commerciali, piuttosto che in altre forme; presunzione che, tra l'altro, non tiene nemmeno conto della diversa redditività di un terreno edificabile rispetto ad uno non edificabile.

Anche la temporanea inagibilità di un immobile potrebbe valere a configurare un'oggettiva situazione. In verità, anche in questo caso, l'AF richiede ulteriori accertamenti quanto a modalità e tempistica con i quali si è cercato di porre rimedio allo stato di inagibilità dell'immobile, al fine di rilevare la "plausibilità" delle circostanze addotte dal contribuente per la disapplicazione della disciplina.

Altro caso: il mancato rilascio delle autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività.

La mancanza del rilascio suindicato potrebbe configurarsi come oggettiva situazione, a parere dell'AF soltanto "a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste".

Tale ipotesi può essere assimilata, a ben vedere, a quella sopra analizzata del mancato rilascio della concessione edilizia per la realizzazione dell'immobile strumentale, interpretata proprio come mancanza, appunto, di autorizzazione all'esercizio dell'attività d'impresa, in quanto in mancanza dell'immobile la società non può svolgere affatto la propria attività. Si pensi alle società di costruzione che abbiano per oggetto sociale la rivendita di fabbricati o da

concedere in locazione, per le quali la mancata concessione edilizia comporta l'impossibilità di avviare la propria attività.

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in senso sfavorevole nell'ipotesi di una società che sia in attesa della stipulazione di una convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale. L'Agenzia, infatti, ha ritenuto che i servizi sanitari, quali analisi cliniche e diagnostiche, possano essere svolti, potenzialmente, anche in assenza della convenzione con il SSN, per cui la mancata stipulazione della medesima non impedisce in assoluto il conseguimento di ricavi. Quindi, a ben vedere, argomentando *a contrario* l'AF avrebbe consentito la disapplicazione qualora l'oggetto sociale avesse previsto esclusivamente il compimento di prestazioni sanitarie in convenzione: la società potrebbe, pertanto, modificare il proprio oggetto sociale circoscrivendolo alle prestazioni sanitarie in convenzione al fine di ottenere la disapplicazione della disciplina; quest'ultima dipenderebbe, così, da una mera modifica dello Statuto e non dall'oggettiva situazione in cui opera e si trova la società.

4 - BREVI CONCLUSIONI.

Tutti i casi fin qui esaminati non esauriscono, ovviamente, le possibili situazioni oggettive che scaturiscono dalla concreta e sostanziale realtà in cui opera un'impresa ⁽³³⁹⁾.

⁽³³⁹⁾ In base alla circ. n. 25/2007 "la determinazione forfetaria del reddito, eventualmente prevista a beneficio di un contribuente, può costituire una oggettiva situazione che rende impossibile il conseguimento del reddito minimo previsto dal comma 3 dell'art. 30". L'art. 1, comma 1093, della L. n. 296/2006 ed il successivo regolamento approvato con D. Int. Del 27 settembre 2007, n. 213, consentono che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del DLgs n. 99/2004, possono optare per l'imposizione sui redditi ai sensi dell'art. 32 del TUIR e, quindi, per la tassazione forfetaria sulla base delle rendite catastali dei terreni posseduti o condotti in affitto. Pertanto, tutte le società agricole che si sono avvalse o si avvarranno di tale opzione nel futuro, potranno sottrarsi al regime delle società non operative presentando apposita istanza di disapplicazione.

Ciò che, però, si può sottolineare è che l'AF ha sicuramente ampi margini per sostenere le proprie posizioni sugli elementi e circostanze che possono integrare tali situazioni oggettive.

E dall'esame sopra condotto delle varie fattispecie, emerge chiaramente la “nuova” ed “ulteriore” finalità su cui l'AF ha cercato di concentrare la disciplina sulle società non operative, vale a dire, quella di scoraggiare la permanenza in vita di società che, pur costituite in assenza di finalità elusive, siano prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati, cioè di società che, in assenza di oggettive situazioni ostative non svolgono alcuna attività.

CAPITOLO V

TITOLO I

CONCLUSIONI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La sfera applicativa del principio di capacità contributiva.

1 – PREMESSA.

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 ⁽³⁴⁰⁾.

Il vero “tallone d’Achille” dell’art. 30 è costituito dalla sua dubbia coerenza ed adeguatezza alle norme costituzionali e dalla circostanza che si inserisce in una legislazione casistica ancorchè la Corte Costituzionale riconosce da sempre nel campo tributario la legittimità di una disciplina variegata e composita correlata alla diversità delle imposte, sicchè non sono comparabili istituti e normative di settore.

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

⁽³⁴⁰⁾ In questo paragrafo vengono riproposti anche altri principali dubbi che investono l’attuale disciplina delle società di comodo.

2 – LA SFERA APPLICATIVA DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA.

Come noto, la portata dell'articolo 53, inizialmente, fu svalutata in base al fatto che la disposizione aveva natura "programmatica" e non immediatamente precettiva. In quanto affermava il principio, ovvio, della legittimità del prelievo fiscale e della spettanza al legislatore del potere di imporlo;

La Corte Costituzionale nella sua prima storica sentenza (n. 1 del 1956) ha affermato che la verifica della legittimità costituzionale di una norma può anche derivare dal contrasto con una norma programmatica.

Rapportando tali note premesse alla disciplina sulle società non operative, si dovrà concludere che qualora la stessa fosse intesa nel senso di attribuire un reddito seppur minimo ad assets che certamente non lo hanno prodotto (immobili non locati), non potrebbe reggere ad un esame di legittimità costituzionale, a nulla rilevando né la disciplina delle "eccezioni" né tantomeno l'iter procedimentale fondato sulla presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo, che diverrebbe prettamente inappropriato.

Orbene, l'art. 53 Cost. delinea i confini della liceità tributaria sia in riferimento alle norme impositive "in senso stretto" che a quelle che attribuiscono vantaggi o benefici di qualsiasi genere ⁽³⁴¹⁾.

E' importante sottolineare che dalle recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione si evince il raggiungimento di un punto fermo inerentemente alla tormentata vicenda della legittimità o meno nell'ordinamento tributario italiano di un principio generale "antiabuso" la cui fonte è stata individuata non più soltanto nell'ordinamento comunitario, ma piuttosto proprio nell'art. 53 del nostro sistema costituzionale ⁽³⁴²⁾.

⁽³⁴¹⁾ Sul punto: M. MANCA, *Abuso del diritto e principi costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 3/2009, 1-366.

⁽³⁴²⁾ Il riferimento è alle sentenze del 23 dicembre 2008, n. 30055 e n. 30057; e Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374. Per un commento si vedano, A. AMATUCCI, *Elusione fiscale e capacità contributiva*, in *Il Fisco*, n. 2/2009, pag. 277; B. SANTACROCE, *L'antielusione allarga i confini*, in *Il sole 24 ore* del 30 dicembre 2008; E. DE MITA, *L'anti-elusione trova una base in Costituzione*, in *Il sole 24 ore* del 2 gennaio 2009.

Nella sentenza comunitaria del caso Part Service del febbraio 2008⁽³⁴³⁾ si ribadisce che per affermare l'esistenza di una pratica abusiva sono necessarie due condizioni: le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle disposizioni della VI Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni; da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Secondo il giudice comunitario, quindi, la pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale, ancorché non esclusivo, come nel caso Halifax ⁽³⁴⁴⁾, dell'operazione o delle operazioni controverse.

E' in tale contesto che si muove, quindi, il giudice di legittimità italiano nella sentenza n. 25374/2008, e che gli consente di fornire alcune necessarie precisazioni sulla nozione di abuso del diritto.

La prima di tali precisazioni è inerente alla nozione stessa di clausola antiabuso la quale viene ad assumere il ruolo di "general anti-avoidance rule" nell'ordinamento tributario: la Corte precisa, infatti, che pur non esistendo un tale principio o clausola generale nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione "s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria".

Da tale origine comunitaria deriva il corollario (alquanto discusso) che la clausola opera anche al di fuori dei tributi armonizzati o comunitari, quali sono l'IVA, le accise e i diritti doganali, dal momento che gli Stati partners europei sono comunque vincolati al rispetto dei diritti e dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario ⁽³⁴⁵⁾.

⁽³⁴³⁾ Causa C- 425/06 del 21 febbraio 2008. Per un commento alla sentenza si veda G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2008, pag. 869.

⁽³⁴⁴⁾ Sentenza Corte di Giustizia UE 21 febbraio 2006, C-255/02.

⁽³⁴⁵⁾ A conferma di tale orientamento della Corte di Giustizia UE si vedano anche le sentenze del 14 febbraio 1995, C- 279/93; 13 luglio 1993, C- 330/91; 12 aprile 1994, C- 1/9; 15 maggio 1997, C- 250/95.

La Quinta sezione (nella sentenza n. 25374) giunge ad affermare che il meccanismo dell'abuso del diritto consente "un superamento della forma giuridica in vista di cogliere l'esatta finalità economica di un negozio o di un complesso negoziale" in quanto la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto "all'elusione fiscale" e presenta profili di contiguità con i fenomeni della simulazione e della frode ⁽³⁴⁶⁾.

Nella sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008, le Sezioni Unite, pur condividendo quanto affermato dalla Quinta sezione tributaria, individuano la fonte di tale principio (in tema di tributi non armonizzati), come sopra anticipato, non tanto, nel diritto comunitario, quanto, piuttosto, nello stesso diritto costituzionale italiano, superando in tal modo *d'emblee* tutte le perplessità che la dottrina aveva mostrato nella trasposizione nell'ordinamento tributario nazionale di un principio giuridico di fonte comunitaria e, quindi, a rigore, applicabile esclusivamente nel comparto delle imposte armonizzate ⁽³⁴⁷⁾.

Le Sezioni Unite, infatti, affermano che " i principi di capacità contributiva e di progressività incorporati nell'art. 53 della Costituzione Repubblicana costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto sia di quelle che attribuiscono vantaggi o benefici di qualsiasi genere...con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un

⁽³⁴⁶⁾ Diversamente, quindi, dai giudici di merito, che in linea di principio, rigettano le censure mosse dall'AF allo schema negoziale adottato dal contribuente, ritenendo, infatti, insuperabile il regime giuridico della forma negoziale validamente scelta dagli operatori.

⁽³⁴⁷⁾ Si veda *ex multis*: L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, n. 39/2006, pag. 3097, la quale ritiene che "una diretta efficacia interpretativa del principio potrebbe ipotizzarsi solo nelle materie fiscali disciplinate dal diritto comunitario, e quindi per le imposte armonizzate". Una simile conclusione si ricava anche dalla sentenza del 5 luglio 2007, causa C- 321/05: " il principio della certezza del diritto osta a che le Direttive possano, di per se stesse, creare obblighi in capo ai singoli. Le Direttive non possono quindi essere fatte valere in quanto tali dallo Stato membro contro singoli". Contra L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, I, pag. 1053, secondo cui "se il divieto di abuso non è nella Direttiva, ed è principio

risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”.

Ne deriva che nell'ordinamento tributario, non può essere ammesso un principio di rispetto della libertà negoziale dei contribuenti che, possa consentire a questi ultimi di trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto degli strumenti giuridici, nel caso in cui non siano ravvisabili valide ragioni economiche che giustifichino l'operazione ⁽³⁴⁸⁾.

La difesa del contribuente, quindi, viene, per questa via, incentrata sui contenuti economici dell'operazione posta in essere ⁽³⁴⁹⁾.

Si potrebbe concludere che tale evoluzione della giurisprudenza abbia introdotto un generale principio di natura “sostanziale”, ancorato all'art. 53, e di fonte comunitaria che si traduce, appunto, nel disconoscimento degli effetti abusivi dei negozi posti in essere, e la cui applicazione pratica, tra l'altro, è riconducibile a quella propria della norma antielusiva nazionale di cui all'art. 37-bis del DPR 600/73 .

Il richiamo operato dalle Sezioni Unite all'art. 53 non sembra aver fatto altro che chiarire un principio incontrovertito del nostro ordinamento giuridico nel quale è la capacità contributiva “effettiva” che deve essere posta a fondamento dell'imposizione reddituale, a prescindere dalle singole leggi impositive che tale “capacità” vanno a tassare secondo gli indici di riparto che il legislatore definisce. In altre parole, il principio antiabuso detta un canone di verifica della effettiva capacità contributiva in base alla quale sorge un credito di ripartizione

immanente all'ordinamento comunitario, allora questo principio potrebbe avere la forza di penetrare e permeare anche gli ordinamenti nazionali senza necessità di norme di attuazione”.

⁽³⁴⁸⁾ Il principio generale di creazione giurisprudenziale esaminato, non contrasta con la riserva di legge in materia tributaria, prevista dall'art. 23 della Costituzione, perché non si traduce nell'imposizione di nuovi obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma “nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi” giuridici “posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali”: sul punto, M. ANDRIOLA, *Cass., SS.UU., nn. 30055, 30056, 30057 del 23 dicembre 2008 – Abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo o della Corte Costituzionale*, in *Il Fisco*, 6 aprile 2009, pagg. 1-2245.

⁽³⁴⁹⁾ L'assenza di un riferimento al requisito dell'aggiramento nelle affermazioni della Corte sembra appiattare il concetto di elusione ovvero abuso ad una mera assenza di ragioni economiche extrafiscali.

richiesto dalla collettività per far fronte al corretto adempimento di prestazioni già precisate dal legislatore nelle leggi impositive esistenti.

In verità, però, il principio di capacità contributiva non deve essere “imprigionato” nell’ambito meramente sostanziale del diritto tributario ⁽³⁵⁰⁾.

La normativa sulle società non operative risolvendosi (secondo l’AF) in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in una preventiva istanza di interpello disapplicativo, sembrerebbe operare esclusivamente sul piano processuale e sarebbe perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva.

L’intento dell’AF è quello di evitare, o meglio, scoraggiare comportamenti ostruzionistici dei contribuenti volti a rendere incompleto il quadro conoscitivo dell’AF stessa, per sfruttare poi a proprio vantaggio, in sede di giudizio, gli elementi non forniti.

Del tutto simili, ad esempio, sono le disposizioni di cui all’art. 32, comma 4, del DPR n. 600/73 e all’art. 52, comma 5, del DPR n. 633/72 per le preclusioni probatorie che esse riconducono ad un comportamento passivo del contribuente.

Affermando che il comma 4-bis ⁽³⁵¹⁾, dell’art. 30 ha natura procedimentale, sembrerebbe che non debba conformarsi all’art. 53, comma 1, Cost., per la propugnata portata esclusivamente sostanziale del principio di capacità contributiva.

⁽³⁵⁰⁾ *Contra* Ord. Cass., n. 181 del 7 giugno 2007, in cui si afferma l’infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell’art. 32, comma 4, del DPR n. 600/73 sollevata in riferimento all’art. 53, comma 1, della Costituzione sulla base del fatto che non può aversi commistione fra il profilo sostanziale, attinente al presupposto del tributo, e quello processuale relativo alle allegazioni di dati e documenti nel giudizio: “mentre il principio di capacità contributiva...ha natura sostanziale in quanto attiene al presupposto del tributo (ordinanza n. 402 del 2005; sentenza n. 172 del 1986), le preclusioni relative all’allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti (art. 24 della Costituzione)”. Sul punto: E. ARTUSO, *La “ghettizzazione” del principio di capacità contributiva nel piano meramente sostanziale del diritto tributario: brevi osservazioni su una recente pronuncia della Corte Costituzionale (nota a Corte Costituzionale, ord. N. 181/2007)*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 6/2008, 354 e ss.

⁽³⁵¹⁾ Si veda pag. 174 per la lettura della disposizione.

Orbene, il principio di capacità contributiva è principio-base del concorso alle spese pubbliche, quindi, qualsiasi norma che influisce su tale concorso è ad esso vincolata.

Influisce su tale concorso non soltanto una disposizione sostanziale, ma anche una disposizione che impedisce una prova ⁽³⁵²⁾.

Le disposizioni procedimentali, in particolare quelle processuali tributarie, non devono soltanto ispirarsi e rispettare i principi dell'ordinamento in materia di processo, appunto, quali il diritto di difesa, quello della parità delle armi per le parti in causa, del contraddittorio tra le parti, e così via, ma anche perseguire l'accertamento della verità del fatto di causa attraverso l'individuazione della reale ed effettiva capacità del contribuente a concorrere alle spese pubbliche.

Se, infatti, le disposizioni procedimentali sono strumentali a quelle sostanziali, ne consegue che se quest'ultime devono uniformarsi all'art. 53 Cost., ciò vale anche per le prime quando influiscano sulla determinazione finale del "fatto" imponibile, ossia, quando le disposizioni strumentali siano in grado di produrre effetti anche sul merito della decisione, oltre che sul rito ⁽³⁵³⁾.

⁽³⁵²⁾ Nel senso prospettato si vedano: F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pagg. 10 e ss; Id., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in Riv. Dir. trib., 1994, I, pag. 850; A. F. BASCIU, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, pagg. 120 e ss; G. GAFFURI, *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Tomo I, Padova, 1997, pag. 539; Id., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, pagg. 33 e ss; L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pagg. 109 e ss; G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, pag. 208.

Parte della dottrina si è espressa in senso contrario all'applicazione dell'art. 53, comma 1, Cost., alle disposizioni strumentali; principalmente questo orientamento poggia sul fatto che le norme procedimentali e processuali debbono informarsi ad altri principi costituzionali (artt. 24 e 111). In tal senso: F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in A.E. GRANELLI, (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno tenutosi a Rimini il 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, pagg. 46 e ss; Id., *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino 2006, pagg. 72 e 73; S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, pag. 77; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, pagg. 93 e ss; Id. *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2007, pag. 36; secondo l'Autore, il principio di capacità contributiva anima la struttura sostanziale, statica del tributo, ma non attiene alla fase dinamica, relativa alla concreta verifica delle dimensioni del fatto a rilevanza tributaria.

⁽³⁵³⁾ Si pensi alle norme sulle prove che, volte a regolamentare l'acquisizione e l'efficacia delle prove stesse nel processo, sono in grado di influire anche sul merito della decisione.

Sempre fondamentale è l'insegnamento del Carnelutti secondo cui “ il processo non potrebbe avere ragione di essere senza il diritto e il diritto non avrebbe forza di essere senza il processo”⁽³⁵⁴⁾.

La centralità del rapporto tra diritto e processo e del nesso tra disposizioni sostanziali e processuali si coglie fin dagli studi del Chiovenda secondo cui l'azione giudiziale costituisce un diritto soggettivo autonomo rispetto al diritto sostanziale, ma allo stesso tempo è ad esso strettamente connessa e coordinata in quanto ha la funzione di portare il diritto sostanziale nella sfera di cognizione del giudice⁽³⁵⁵⁾.

Tanto premesso, si può affermare, con riferimento alla materia del nostro studio, che l'aspetto procedimentale dell'art. 30, influisce sulla “sostanza”, ossia sul concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva: come osservato in dottrina⁽³⁵⁶⁾, assegnare o meno taluni poteri, farli dipendere da certe condizioni vuol dire esercitare influenza sull'effettività del dovere di concorrere alle pubbliche spese quanto del conseguente limite di capacità contributiva⁽³⁵⁷⁾.

E disposizioni di natura procedimentale che presentano correlazioni con il profilo sostanziale sono quelle che contengono presunzioni, o strumenti predeterminativi del reddito, che agiscono su un piano procedimentale rettificando

⁽³⁵⁴⁾ F. CARNELUTTI, *Diritto e processo nella teoria delle obbligazioni*, in Studi di diritto processuale, II, Padova, 1928, pag. 200.

⁽³⁵⁵⁾ G. CHIOVENDA, *L'azione nel sistema dei diritti*, Bologna, 1903, in Saggi di diritto processuale civile, I, Roma, 1930, pagg. 3 e ss. Da questa impostazione di fondo, consegue il superamento della rigida dicotomia tra disposizioni processuali e sostanziali, in quanto possono ben esistere norme che regolano l'efficacia delle prove in grado di dispiegare effetti anche sul contenuto dell'assetto sostanziale degli interessi (Cfr.: G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, III, Napoli, 1923, pagg. 46 e ss.).

⁽³⁵⁶⁾ F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pagg. 10 e ss.

⁽³⁵⁷⁾ In particolare sul punto: P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1969, *passim*: il chiaro Autore evidenzia come vi siano dei significativi legami tra la sfera sostanziale e processuale, i quali “possono esprimersi in termini di strumentalità del processo nei confronti delle situazioni disciplinate dalle norme sostanziali. Non vi è dubbio infatti che il primo si pone in funzione servente rispetto alle seconde, perché esso è istituzionalmente destinato a garantire l'esatta osservanza delle norme di diritto sostanziale ed interviene quindi a risolvere i fenomeni patologici insorgenti nell'ambito delle concrete relazioni fra i soggetti dell'ordinamento. Conseguentemente l'Autore rileva come la fattispecie sostanziale informi di sé la propria fase attuativa, condizionando la struttura stessa del processo ed il provvedimento giurisdizionale di merito.

la base imponibile del contribuente, ma possono travalicare sul piano sostanziale se non accompagnate da appropriati meccanismi di “prova contraria” ⁽³⁵⁸⁾.

Quando la Corte Costituzionale ha sindacato sulla legittimità costituzionale del redditometro con la sentenza 23 luglio 1987, n. 283, è stato affermato che tale metodo non si pone in contrasto con l’art. 53 Cost. perché gli indici stabiliti dal DM su cui tale metodo si basa, costituiscono sicuri elementi segnaletici di capacità contributiva secondo regole di comune esperienza. Questo per dire che anche le disposizioni che regolano i metodi di accertamento e che sono di carattere prettamente procedimentali devono essere poste al vaglio del principio di capacità contributiva in modo tale che venga, appunto, determinato un reddito imponibile non scollegato dalla specifica idoneità a concorrere alle spese pubbliche ⁽³⁵⁹⁾.

Fondamentale quanto sancito anche dalla Suprema Corte con sentenza 10 settembre 2007, n. 18983: “il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell’art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica” ⁽³⁶⁰⁾.

⁽³⁵⁸⁾ Sul punto si veda per tutti: L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, *passim*.

⁽³⁵⁹⁾ Il rapporto tra metodi di accertamento e principi costituzionali è ampiamente analizzato in dottrina: G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pagg. 210 e ss; Id., *L'onere della “esposizione analitica” nella dichiarazione unica dei redditi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, I, pagg. 433 e ss; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, pagg. 1913 e ss; A. FANTOZZI, *Prospettive dell'accertamento nella riforma tributaria*, in *Riv. Guardia fin.*, 1981, pag. 5; Id., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, *passim*; Id., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 426 e ss; A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, pagg. 463 e ss.; S. LA ROSA, *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1986, I, pagg. 1513 e ss.; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, I, pagg. 79 e ss.; B. COCIVERA, voce *Accertamento*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, pagg. 246 e ss.; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; L. SALVINI, *Commento all'art. 11 della L. n. 154 del 1989*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, pag 1091; G. MARONGIU, *I coefficienti presuntivi*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 6785.

⁽³⁶⁰⁾ Sentenza pubblicata in *Corr. Trib.*, 2007, pagg. 3947 e ss., con commento di M. POGGIOLI, *Principio di capacità contributiva e “flessibilità” dei coefficienti presuntivi di reddito*. L’orientamento già è stato espresso in precedenti pronunce: 15 dicembre 2003, n. 19163; e 3 febbraio 2006, n. 2411.

Significativa è anche la sentenza della Corte di Cassazione del 25 ottobre 2002, n. 15063 sulla emendabilità della dichiarazione tributaria da parte del contribuente. Tale emendabilità è sempre possibile (salvo che si riferisca a rapporti esauriti) perché la dichiarazione stessa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria e non può ostacolare la determinazione corretta della base imponibile e il relativo prelievo fiscale ⁽³⁶¹⁾.

In altri termini una disciplina inidonea ad assicurare l'applicazione del tributo sia nella fase di accertamento che di riscossione svuoterebbe di fatto quanto previsto dalla disposizione sostanziale.

A questo punto, interessante è analizzare il concetto di sanzioni improprie, cioè delle conseguenze negative (limiti probatori, decadenze, oneri, divieti, ecc...) che discendono al contribuente che violi specifici obblighi di natura prettamente formale ⁽³⁶²⁾.

In verità le sanzioni improprie producono effetti sia sul piano meramente procedimentale perché al contribuente impediscono il ricorso a mezzi di tutela cui avrebbe potuto ricorrere, con conseguente rafforzamento dei poteri accertativi dell'AF; e sia sul piano sostanziale con un maggior carico impositivo derivante dalla mancata fruizione di deduzioni o detrazioni o comunque della tassazione di elementi reddituali positivi non altrimenti imponibili.

La preclusione probatoria contenuta nell'art. 30 costituisce senza dubbio una "sanzione impropria" dal momento che ad una violazione meramente formale, ossia la mancata presentazione dell'istanza di interpello, viene fatto discendere un importante effetto sul piano processuale, cioè, l'inammissibilità del ricorso

⁽³⁶¹⁾ Ricordiamo a tal proposito anche l'inammissibilità del referendum abrogativo non soltanto per le norme sostanziali, ma anche per quelle procedimentali.

⁽³⁶²⁾ Sul tema delle sanzioni improprie: G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 105 e ss.; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Digesto disc. Priv. Sez. comm.*, II, 1987, pagg. 454 e ss.; G. MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. Cost.*, 1967, pagg. 1525 e ss., L. RASTELLO, voce *Sanzioni tributarie (contributo alla teoria generale)*, in *Noviss. Dig.*, Torino, 1969, pagg. 610 e ss.; D. COPPA – S. SAMMARTINO, voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, pagg. 415 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, pagg. 271 e ss.; M. BEGHIN, *Costi "neri", indagini degli Uffici e credibilità dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2008, pagg. 700 e 701.

avverso l'eventuale avviso di accertamento, in altre parole, dei dati non sottoposti al vaglio dell'AF preventivamente.

Tale conseguenza, quindi, comprimendo le prove di cui può avvalersi il contribuente in sede contenziosa, non può non produrre effetti sul piano sostanziale.

Ciò che sarà sottoposto a prelievo in questo caso sarà soltanto un "artificioso" reddito.

Si verifica in questo modo anche una disparità di trattamento tra contribuenti aventi pari capacità contributiva, ma diversa disponibilità "collaborativa" (all'AF) che non può in alcun caso giustificare un diverso prelievo in un ordinamento quale il nostro in cui il concorso di "tutti" alle spese pubbliche deve diversificarsi unicamente in ragione della diversa capacità contributiva propria, personale, effettiva di ciascuno; capacità contributiva che non dipende affatto dalle violazioni compiute.

Lo strumento fiscale in caso contrario verrebbe trasformato, pericolosamente, in uno strumento sanzionatorio "espropriativo": "l'interesse fiscale può legittimare l'adozione di norme più severe per la procedura di accertamento e l'adozione di sanzioni, anche penali, per chi tenta l'evasione, ma non può trasformare in reddito ciò che reddito non è" ⁽³⁶³⁾.

Molteplici sono, quindi, i profili di irrazionalità ed incoerenza che caratterizzano la normativa sulle società non operative, consentendo che il prelievo fiscale colpisca una capacità contributiva fittizia e non effettiva; violando la parità di trattamento tra contribuenti aventi la stessa attitudine contributiva; violando l'art. 24 Cost. dal momento che non viene impedito al contribuente di dispiegare tutte le proprie possibilità difensive.

Utile sarebbe, in conclusione, una valutazione "di sistema" da parte del legislatore al momento dell'inserimento di nuove norme, ma soprattutto da parte

⁽³⁶³⁾ E. DE MITA, *L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, in *Riv. Dir. fin. Sc.*, 1981, I, pagg. 594 e ss.

dell'AF nell'attività di interpretazione che deve necessariamente fondarsi sulla necessità di vagliare le norme in base all'intero sistema in cui sono inserite.

BIBLIOGRAFIA

- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 70 e ss.;
- AMATUCCI A., *Elusione fiscale e capacità contributiva*, in *Il Fisco*, n. 2/2009, 277;
- AMATUCCI A., *Società e comunione*, Napoli, 1971, 47;
- ANDRIOLA M., *Cass., SS. UU., nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 – Abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo o della Corte Costituzionale*, in *Il Fisco*, n. 14/2009, 1-2245;
- ARTUSO E., *La “ghettizzazione” del principio di capacità contributiva nel piano meramente sostanziale del diritto tributario: brevi osservazioni su una recente pronuncia della Corte Costituzionale (nota a Corte Costituzionale, ord. N. 181/2007)*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 6/2008, 354 e ss.;
- ASCARELLI T., *Il contratto plurilaterale*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, 270 e ss.;
- ASCARELLI T., *Il negozio indiretto*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, 163 e ss.;
- ASCARELLI T., *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952, 115 e ss.;
- ATTARDI C., *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il Fisco*, n. 32/2007, 1-4732;
- BAFILE C., *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.
- BARALDI S., *Detrazione dell’IVA nelle società senza impresa*, in *Rass. Trib.* 1986, II, 264 e ss.;
- BARBONE L., *Società di comodo: tentativi di razionalizzazione di un regime scomodo*, in *Il Fisco*, 37/1996, 8906;
- BASCIU A. F., *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 120 e ss.;
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2000, 241 e ss.;

BASILAVECCHIA M., *Ancora qualche spunto sul fermo di beni mobili*, in *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 2/2005, 176;

BASILE M. – FALZEA A., *Persona giuridica*, in *Enc. Dir.*, XXXIII, 1983, 268;

BEGHIN M., *Costi “neri”, indagini degli Uffici e credibilità dell’accertamento*, In *Corr. Trib.*, 2008, 700 e 701;

BEGHIN M., *Le società immobiliari di comodo, la compravendita di fabbricati e la presunzione di occultamento del corrispettivo nel limbo delle quotazioni OMI (Osservatorio del mercato immobiliare)*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;

BELLINI L., *Società di comodo: la norma a regime*, in *Corr. Trib.*, n. 19/1995, 1321;

BENATTI L., *Alcune riflessioni sulle disposizioni in materia di società di comodo*, in *Il Fisco*, 19/1996, pag. 1455.

BIGIAMI W., *Il fallimento di soci sovrani, pluralità di imprenditori occulti, confusione di patrimoni*, in *Giur. It.*, 1954, I, 691;

BIGIAMI W., *Imprese di finanziamento come surrogati del socio tiranno imprenditore occulto*, in *Giur. It.*, 1967, 49;

BIGIAMI W., *L'imprenditore occulto nelle società di capitali e il suo fallimento in “estensione”*, *ivi*, 1959, I, 149;

BIGIAMI W., *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954;

BIGIAMI W., *Responsabilità illimitata del socio “tiranno”*, in *Foro It.*, 1960, I, 1180;

BOIDI M., - GHISELLI F., *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo*, in *Il Fisco*, n. 13/2007, 1833;

BORIA P., *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 413; FANTOZZI A., *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, 556;

BRACCINI R., *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. Soc.*, 1985, 1126 e ss.;

BUONOCORE V., *Il diritto commerciale*, Torino, 2005, 115 e ss.

BUONOCORE V., *Le società*, Torino, 2005, pag. 107 e ss;

BUSCEMA A., *Il principio di effettività del reddito tra nuove tendenze giurisprudenziali e legislative*, in *Il Fisco*, 6/2003, 1-871;

CALLIPO S., *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 5/1995, 1170 e ss.

CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale-Diritto delle società*, Torino, 1992, 10 e ss;

CAPOLUPO S., *Società di comodo. Potere di accertamento e prova contraria*, in *Il Fisco*, n. 9/2007.

CAPOLUPO S., *Elusione ed abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 42/2007, 1-6073;

CAPOLUPO S., *Iva: limiti alla detrazione secondo la Corte di Giustizia*, in *Il Fisco*, n. 43/2001, 13758;

CARNELUTTI F., *Diritto e processo nella teoria delle obbligazioni*, in *Studi di diritto processuale*, II, Padova, 1928, 200;

CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, I, 1053;

CASCIONE D., *Disapplicazione, normativa e provvedimentale, ad opera del giudice amministrativo e pubblica amministrazione*, in *For. Amm.*, 2002, II, 682;

CENNI D., *Superamento dello schermo della personalità giuridica, collegamento contrattuale e dintorni*, in *Contr. e Impr.*, 1998, 1063;

CENTORE P., *“Diritto di detrazione dell’Iva ed esercizio di attività imponibile”*; in *GT- Riv. Dir. Trib.*, n. 3/1998, 205;

CENTORE P., *IVA Europea*, IPSOA, 2006;

CENTORE P., *Limiti oggettivi e soggettivi delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2000 fasc. 26, 1918 e ss.;

CHIOVENDA G., *L'azione nel sistema dei diritti*, Bologna, 1903,

CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, III, Napoli, 1923, 46 e ss.;

CIAMPANI S. – LANCIA E., *Le società di comodo e le società senza impresa*, Napoli, 1996, 121 e ss;

CIAN M., *società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff*, in *Giur. Comm.*, 1997, II, 443 e ss.;

CICU A., *Simulazione di società commerciali*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1936, II, 141 e ss.;

CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 208 e 598;

CIPOLLA G. M., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Digesto, Aggiornamento*, pagg. 730 e ss.;

CIVERRA E., *Può essere superato lo schermo della personalità giuridica*, in *Le Società*, n. 7/2000, 846 e ss.;

COCIVERA B., voce *Accertamento*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, 246 e ss.;

COMELLI A., *L'accertamento bancario tra principio di uguaglianza e principio di capacità contributiva*. in *GT- Riv. Dir. Trib.*, n. 3/1998, 205;

CONTE R., *Il criterio di ragionevolezza nel sindacato costituzionale di norme processualistiche*, in *AA.VV., Diritto processuale civile e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006;

CONTESSOTTO M., *Problematiche operative e casi pratici*, , in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;

COPPA D. – SAMMARTINO S., voce *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, 415 e ss.;

CORDA R. - LAZZARO P., *Ancora sulle società di gestione immobiliare*, in *Il Fisco*, n. 6/1993, 2002;

CORSO P., *Capacità contributiva e preclusioni probatorie secondo la Corte Costituzionale*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2007, 2427 e ss.;

COSTI R. - PASTERIS C. - ZANELLI E., *La riforma delle società di capitali in Italia*, Padova, 1968, (rispettivamente) 569 e ss., 1034 e ss., e 1553 e ss.;

COTTINO G., *Diritto commerciale*, Padova, 1987, vol. I, 10 e ss.

CREMONA G. - GROSSI M. R. - TARANTINO N., *L'elusione fiscale*, Il Sole 24 ore, 2006, 93;

CRISAFULLI A., *Disapplicabile il bando di gara in contrasto con norme sovraordinate*, in *Urbanistica e Appalti*, 1997, 1146-1147;

CROSTAROSA G. - GUICCIARDI G., *Le società di comodo tra diritto commerciale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 5483 e ss;

D’ALESSANDRO F., *Contratto sociale simulato e “superamento” della personalità giuridica in una sentenza della Corte Suprema*, in *Giust. Civ.*, 1989, I, 1202;

DE LORENZI A., *Aspetti sanzionatori amministrativi e penali*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;

DE MITA E., *L’anti-elusione trova una base in Costituzione*, in *Il sole 24 ore* del 2 gennaio 2009.

DE MITA E., *L’influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario*, in *Riv. Dir. fin. Sc.*, 1981, I, 594 e ss.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 95 e ss.;

DE MITA E., voce *Capacità contributiva*, in *Digesto disc. Priv. Sez. comm.*, II, 1987, 454 e ss.;

DE NARDO V. – NAPOLITANO R., *La riforma tributaria*, Roma, 1972.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 271 e ss.;

DEL FEDERICO L., *Rimborso della così detta “tassa sulle società” e declino della giurisdizione condizionata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 1065;

DEOTTO D. - GAVELLI G., *immobili, esame a valori fiscali*, in *“Il sole 24 ore”*, 11 aprile 2007;

DEOTTO D., *I limiti alla verifica di operatività*, in *“Il sole 24 ore”*, del 6 maggio 2007.

DEOTTO D., *Non operative, esclusioni più ampie*, in *“Il sole 24 ore”* del 15 febbraio 2008;

DEZZANI F., *Fusione elusiva. Incorporazione di immobiliare da parte di compagnie di assicurazione*, in *Il Fisco*, n. 39/1992, 9387 e ss.;

DI SABATO F., *Manuale delle società*, Torino, 1995, 24;

DIGREGORIO NATOLI S., *Inerenza...criterio guida per la deducibilità delle spese e oneri e dell'IVA relativa*, in *Il Fisco*, n. 12/2001, 4614;

DISTASO N., *Gli atti suscettibili di simulazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1954, I, 14;

DODERO A., *Le società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007 fasc. 19, 1533 e ss.;

DODERO A., *Scioglimento agevolato e cause di disapplicazione delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2008 fasc. 26, 2075 e ss.;

DOMINICI R., *La Corte costituzionale si pronuncia sull'illegittimità della sanzione tributaria contro il lavoro sommerso*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 9/2005, 803;

DOSSETTI M., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, in *Giur. It.*, 1969, I, 1573;

FALCIAI G., *Riforma del reddito immobiliare*, in *Il Fisco*, 37/2004, 1-6302;

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 210e ss.;

FALSITTA G., *L'onere della "esposizione analitica" nella dichiarazione unica dei redditi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, I, 433 e ss.;

FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L.PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 105 e ss.;

FANELLI R., *Società di mero godimento e di comodo nell'IVA*, in *L'IVA*, n. 10/2007, 11 e ss.;

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 426 e ss.;

FANTOZZI A., *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 4, 489;

FANTOZZI A., *Prospettive dell'accertamento nella riforma tributaria*, in *Riv. Guardia fin.*, 1981, 5;

FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.Treccani*, 1988, *passim*;

FEDELE A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 463 e ss.;

FERRANTI G., *Cause di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2007, 1363,

FERRANTI G., *L'interpello disapplicativo per le società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 15/2007, 1183 e ss.;

FERRANTI G., *Nuove cause di esclusione e test di operatività per le società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 10/2008, 816 e ss.;

FERRARA F., *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, pag. 90 e ss.;

FERRARA JR F. - CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1987, 178 e ss.;

FERRARA jr F., *Società etichetta e società operante*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1956, 650 e ss.;

FERRI G., *Delle società*, artt. 2247-2343, in *Comm. del cod. civ.*, a cura di A. SCIALOJA-G. BRANCA, 1971, sub art. 2248, 58;

FERRI G., *Disarmonie della legge di armonizzazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1970, I, 168 e ss.;

FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1955, 129;

FERRI G., voce *Contratto plurilaterale*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, 1959, n. 3, 680;

FICARI V., *Società di comodo, locazione di immobili e impresa commerciale ai fini IVA*, in *Corr. Trib.*, 10/2008, 800 e ss.;

FICOCELLI G., *Sopravvenuta impossibilità dell'oggetto sociale. Società di comodo, simulazione o nullità*, in *Le Società*, 8/2008, 1028 – 1030;

GAFFURI G., *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Tomo I, Padova, 1997, 539;

GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, 33 e ss.;

GAIANI L., *Da unico la prova della operatività*, in *Il Sole 24 ore*, del 28 febbraio 2007.

GALGANO F., *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987, 365 e ss.;

GALGANO F., *Delle associazioni non riconosciute*, in *Commentario del cod. civ.* SCIALOJA e BRANCA, 15 e ss;

GALGANO F., *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1997, 5 e ss;

GALGANO F., *Il negozio giuridico*, in *Trattato di Dir. Civ. e Comm.*, a cura di CICU-MESSINEO e continuato da MENGONI, 1988, 432;

GALGANO F., *La società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Contr. e impr.*, 1983, I, 12 e ss.;

GALGANO F., *Le società in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Napoli, 2007, 70 e ss.;

GALGANO F., *Persona giuridica*, in *Digesto IV*, sezione civile, 1995, 392 e ss.;

GALGANO F., *Società (dir. priv.)*, in *Enc. Del Diritto*, XLII, 1990, 881;

GALGANO F., *Società per azioni*, in *Trattato di dir. comm. E di dir. pubbl. dell'economia*, diretto da F. GALGANO, 1984, 125 e ss.;

GALGANO F., *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica*, in *Riv. Dir. civ.*, 1965, I, 553;

GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e di frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 17;

GALLO F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 459 e ss;

GALLO F., *Problematiche fiscali della fusione*, (inserto *Fisco* n. 29/1992, par. VI).

GARBARINO C., *L'abuso del diritto nel sistema francese, comunitario e internazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, III, 545;

GAVELLI G. - GIORGETTI R., *Liquidazioni a regime plurimo*, in "Il sole 24 ore" del 19 febbraio 2009.

GAVELLI G. – VERSARI A., *Prov. Ag. Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008. Le novità in materia di società di comodo*, In *Il Fisco*, 17/2008, 1-1933.

GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

GIORGIANNI A., *Il diritto agrario fra il passato e l'avvenire*, in *Riv. Dir. Agr.*, 1964, I, 35 e ss.;

GIOVANNINI A., *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, 987 e ss.;

GIOVANNINI A., *Le società immobiliari di godimento nell'IVA*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, 987 e ss.;

GRAZIANI A., *Diritto delle società*, Napoli, 1962, 220 e ss.;

GRECO P., *le società di comodo ed il negozio indiretto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1932, I, 761;

INZITARI B., *La repressione dell'abuso della persona giuridica*, in *Le Società*, 1988, 460-461;

INZITARI B., *La vulnerabile persona giuridica*, in *Contr. e Impr.*, 1985, 679 e ss.;

IOZZELLI E., *Spa simulata e comunione dissimulata*, in *Giur. Comm.*, 1988, II, 500 e ss.;

IUDICA G., *Società di comodo*, in *Quadrimestre*, 1988, I, 147 e ss.;

IZZO B. – MIELE L., *La trasformazione agevolata delle società non operative*, in *Corr. Trib.*, n. 7/2007, 528 e ss.;

LACONE L., *Il diritto alla detrazione Iva e l'effettivo esercizio d'impresa*, in *Azienda e Fisco*, n. 13/2008, 51 e ss.

LA ROCCA G., *A proposito di società simulata, comunione e art. 2248 c.c.*, in *Foro It.*, 1999, I, 3018;

LA ROSA S., *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1986, I, 1513 e ss.;

LA ROSA S., *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, 77;

LA ROSA S., *Rapporti e interferenze tra diniego di esenzione pluriennale, accertamenti parziali e condono*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/1997, 1984;

LA ROSA S., voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, XIII, 1 e ss.;

LOGOZZO M., *Il valore dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, n. 4/2003,

LUPI R., *Il corto circuito dell'intestazione a società di beni oggettivamente fruttiferi*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 9/2007, 1280;

LUPI R., *Le società di comodo come disciplina antievasiva* in *Dialoghi Dir. Trib.*, 9/2006, 1097 e ss.;

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim.*;

LUPI R., *Società senza impresa, detrazione IVA e "fiscalità dell'imprevedibile"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, 875 e ss.;

LUPI R., *Sull'antielusione il Fisco sceglie la strada della ragione*, in *Il Sole 24 ore*, 8 agosto 1998; FABBROCINI P., *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, 21 e ss.;

M. MANCA, *Abuso del diritto e principi costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 3/2009, 1-366.

MANDO' G. – MANDO' D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2007;

MARASA' G., *Comunione di mero godimento in forma di s.p.a.*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1989, II, 173;

MARASA' G., *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984.

MARASA' G., *Le società*, Milano, 2000, 567 e ss.;

MARELLO E., *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. Dir. fin sc. Fin.*, 2002, I, 502;

MARINO P., *Conferimento transfrontaliero di partecipazioni, elusioni fiscali e strumenti di contrasto*, in *Rass. Trib.*, 1999, 403 e ss.;

MARONGIU G., *I coefficienti presuntivi*, in *Il Fisco*, 2002, 6785;

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, 115 e ss.;

MELIS G. - STEVANATO D. - LUPI R., *Ancora in tema di società di comodo e presunzione di evasione*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9/2006, 1323;

MENEGHETTI P., *Società di comodo, bonus mini-Comuni*, in *Il Sole 24 ore*, del 4 gennaio 2006;

MERLO P., *Limiti alla detrazione Iva in assenza di operazioni attive*, in *Il Fisco*, n. 11/2008, 1-1961;

MESSINEO F., *Il contratto in genere*, Milano 1968, I, 636;

MESSINEO F., *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958, 15 e ss;

MESSINEO F., voce *Contratto plurilaterale*, in *Enc. del dir.*, X, 1962, n. 17, 159;

MICCINESI M., *La Cassazione ed i rapporti di finanziamento fra società e soci*, in *Rass. Trib.*, 1996, 1225 e ss.;

MICHELI G., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. Cost.*, 1967, 1525 e ss.,

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.

MIELE L., *Non operative con test omogeneo*, in *Il sole 24 ore* dell'8 maggio 2007;

MIELE L., *Società di comodo: il test di operatività con qualche certezza in più*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2007, 1683;

MINERVINI G., *L'evoluzione del concetto di impresa*, in *Riv. Soc.*, 1976, 496 e ss;

MISCALI M., *Brevi considerazioni intorno alla strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, 873 e ss;

MONTI A. – NICODEMO M., *La presunzione di reddito ed i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria*, in "Le società di comodo", allegato a *Il Fisco*, n. 25/1995, 81;

MORO VISCONTI R., *Holding non operative: novità normative e interpello disapplicativo*, in *Il Fisco*, 9/2007, 1-1236;

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1913 e ss.;

MOSCHETTI F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 1994, I, 850;

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 10 e ss.;

MOSCHETTI F. –ZENNARO R., voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., I, 62 e ss.;

PALMIERI G., *Simulazione e nuova disciplina della nullità delle s.p.a.*, in *Giur. Comm.*, 1991, I, 75;

PANIZZOLO A., *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, 690;

PAVONE LA ROSA A., *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, 181;

PAVONE LA ROSA A., *La teoria dell'imprenditore occulto nell'opera di Walter Bigiavi*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1967, I, 623;

PEREGO E., *Elusione di imposta; il risparmio di imposta e il negozio in frode alla legge fiscale nell'ottica del diritto civile*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 507;

PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, I, 79 e ss.;

PERRONE L., *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, I, 839 e ss.;

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

PESCATORE G., *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 31 e ss.;

PESSINA C. - BOLLO C., *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, 15/2007, pagg. 1-2143;

PESSINA C. – BOLLO C., *Le società di comodo: la disapplicazione del regime*, in *Il Fisco*, 24/2008, pag. 1-7855.

PIAZZA M., *Cassazione 3 ottobre 2007, n. 20716: in detraibilità dell'Iva relativa all'acquisto di immobili destinati alla locazione*, in *Il Fisco*, n. 43/2007, 2-5858.

PISANI M., *Inerenza delle operazioni passive ed onere della prova*, in *Il Fisco*, n. 48/2007, 1-6949;

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87 e ss.;

PISTOLESI F., *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2007, 2987 e ss.;

PIZZONIA G., *La nuova disciplina sulle società non operative in vigore dal 2006*, in *Boll. Trib.* n. 4/2007, 329 e ss.;

POGGIOLI M., *Le modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 al regime fiscale delle società di comodo: semplice maquillage o intervento di razionalizzazione del sistema?*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;

PRESTI G. - RESCIGNO M., *Corso di diritto commerciale*, Bologna, 2007, 332 e ss.;

PROVAGGI G. – MACARIO E., *Novità e conferme sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 35/2006, 2759;

PROVAGGI G., *I primi casi di interpello negativo per le società di comodo*, in *Corr. trib.*, 16/2007, 1326 e ss.;

QUATTROCCHIO L. – OMEGNA B. M., *L'abuso di personalità giuridica*, in *Impresa c.i.*, n. 10/2004, 1596;

POGGIOLI M., *Principio di capacità contributiva e "flessibilità" dei coefficienti presuntivi di reddito*, in *Corr. Trib.*, n. 48/2007, 3947 e ss.;

RAGUSA MAGGIORE G., *Brevissimo commento ad una nota in tema di società di comodo* in *Dir. Fall.*, 1958, II, 643;

RANOCCHI G. P., *Il calcolo dei ricavi e del reddito minimo alla luce dei nuovi coefficienti*, in *Guida normativa- Il sole 24 ore*, n. 46, del 2 dicembre 2006, 23;

RASTELLO L., voce *Sanzioni tributarie (contributo alla teoria generale)*, in *Noviss. Dig.*, Torino, 1969, 610 e ss.;

REALI M., *Le società di comodo*, in *Giur. Civ. comm.*, 1988, II, 291;

REBECCA G., *Il requisito della commercialità*, in *Il Fisco*, 33/2005, 1-12946;

RESCIGNO G. U., *Regolamenti regionali, atti normativi, atti non normativi, alla luce delle sentt. nn. 331 e 348 del 1990 della Corte Costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1993, 1432.;

RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, 205;

REVIGLIONE P., *Il controllo di iscrivibilità sugli atti societari: profili sostanziali e procedurali*, in *Riv. Soc.*, 2001, 1443;

ROSSI RAGAZZI F., *La disciplina delle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 20/1995, 3 e ss.;

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1969, *passim*;

SALAFIA V., *E' ammissibile la simulazione delle società di capitali?*, in *Giur. Comm.*, 1998, II, 193;

SALVI C., *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1988;

SALVINI L., *Commento all'art. 11 della L. n. 154 del 1989*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, 1091;

SALVINI L., *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, n. 39/2006, 3097;

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 577 e ss.;

SALVINI L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 135;

SANTA MARIA L., *Ancora sul tema della simulazione delle società di capitali*, in *Giur. Comm.*, 1995, II, 634 e ss.;

SANTACROCE B., *L'antielusione allarga i confini*, in *Il sole 24 ore* del 30 dicembre 2008;

SANTINI G., *Tramonto dello scopo lucrativo nella società di capitali*, in *Riv. Dir. Civ.* 1973, I, 151 e ss.;

SANTORO PASSARELLI V., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1964;

SCHIAVOLIN R., *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;

SCHIAVOLIN R., *Reddito effettivo e reddito fittizio*, in *Corr. Trib.*, n. 24/2007, 1981 e ss.;

SERICK R., *Forma e realtà della persona giuridica*, (trad. it. Di M. VITALE), 1966.

SERVIDIO S., *Detrazione dell'Iva acquisti in relazione all'attività esercitata*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 13/2008, 44 e ss.;

SHIAVOLIN R., *Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti*, in *Corr. Trib.*, 24/2007, 1981 e ss.;

SMALDINI C. G., *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, 2008, 203 e ss.;

SPADA P., *La tipicità delle società*, Padova, 1974, 201 e ss.;

SRAFFA A. - BONFANTE P., *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. Dir. Comm.* 1922, I, 651 e ss.;

STEVANATO D., *Limiti alla deduzione di telefoni cellulari, istanza di disapplicazione e impugnazione del diniego*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 3/2005, 299;

STEVANATO D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, 351 e ss.;

STEVANATO D., *Società di comodo e intenti pedagogici del legislatore tributario*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, n. 10/2006, 1276 e ss.;

TABELLINI P. M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2006, 167 e 168;

TANZI M., *Godimento del bene produttivo e impresa*, Milano, 1998;

TEDESCHI G. A., *Le società di comodo e le contraddizioni della legislazione tributaria*, in *Il Fisco*, N. 20/1996, 5119;

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia Tributaria*, n. 1/2007, 15;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino 2006, 72 e 73;

TESAURO F., *Le presunzioni nel processo tributario*, in A.E. GRANELLI, (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno tenutosi a Rimini il 22-23 febbraio 1985, Rimini, 1987, 46 e ss.;

TESAURO F., *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 22/1995, 10;

TESAURO F., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 885 e ss.;

- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, 93 e ss.;
- TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 449;
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2007, 36;
- TIPKE K., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, Atti della seconda sessione del seminario di etica e democrazia fiscale, Institut International "J. Maritain", in allegato a "*Il Fisco*", n. 8 del 22 febbraio 1999.
- TORRENTE A., *Manuale di diritto privato*, Milano, 1965, 42;
- TOSI L., *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 109 e ss.;
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, *passim*.
- TOSI L., *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;
- TRIVELLIN M., *L'uscita dal regime della società di comodo. Analisi di un'agevolazione fortemente discutibile sul piano della ragionevolezza e cenni ad alcune problematiche applicative*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, 2008;
- TURCHI A., *Società senza impresa e detraibilità dell'IVA*, in *Giur. It.*, n. 11/1995, 1 e ss.;
- UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società – Le società a ristretta base azionaria*, Padova, 1965,
- VACCA I., *L'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, 1070 e ss.;
- VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1960, I, 210;
- VASAPOLLI A., - VASAPOLLI G., *Nuovi casi di esclusione per le società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 13/2008, 1007 e ss.;

VASAPOLLI A., - VASAPOLLI G., *La natura non preventiva o obbligatoria dell'interpello delle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 23/2007, 1860 e ss.;

VASAPOLLI A., VASAPOLLI G., *La prova contraria delle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 13/2007, 1029 e ss.;

VENTIMIGLIA G. A., *problematiche in tema di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 30/2007, 1-4444;

VEROI F., *E' detraibile l'IVA sugli acquisti delle s.r.l. immobiliari*, in *Il Fisco*, n. 2571993, 7154;

VITALE L., *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario*, in *Il Fisco*, n. 44/2008, 1-7901;

ZANABONI R., *I casi di nullità dopo la nascita dell'ente si convertono tutti in cause di scioglimento*; in *Le società*, 1997, 1139;

ZANETTI E., *Obblighi e adempimenti delle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 14 del 7 aprile 2008, 2-2603;

ZIZZO G., *La nuova disciplina antielusione*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 435 e ss.;

ZIZZO G., *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di TESAURO, Torino, 1994, 557;

ZIZZO G., *Uno spiraglio sul silenzio assenso*, in *Il Sole 24 ore*, del 6 marzo 2007, 30;

ZORZI N., *Abuso della personalità giuridica, tecniche sanzionatorie a confronto*, Padova, 2002, 137 e ss.;

ZORZI N., *Il superamento della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito*, in *Contr. e impr.*, 1994, pag. 1062 e ss.;

INDICE DEGLI AUTORI

ALLORIO E., IV, 179;
AMATUCCI A., I, 11; V, 242;
ARTUSO E., V, 247, 248, 250;
ASCARELLI T., I, 4, 25;
ATTARDI C., IV, 192;
BAFILE C., III, 136;
BARALDI S., III, 133;
BARBONE L., I, 50;
BASCIU A. F., V, 247;
BASILAVECCHIA M., IV, 203, 204;
BASILE M., I, 31;
BEGHIN M., V, 250;
BELLINI L., I, 44;
BENATTI L., I, 53;
BIGIAMI W., I, 29;
BOIDI M., I, 41, 46, 107, IV, 227;
BOLLO C., I, 68; IV, 221;
BONFANTE P., I, 14;
BORIA P., III, 155;
BRACCINI R., I, 34;
BUONOCORE V., I, 6, 7;
CALLIPO S., I, 61, 62;
CAMPOBASSO G. F., I, 5, 10;
CAPOLUPO S., IV, 189;
CARNELUTTI F., V, 247;
CARPENTIERI L., V, 244;
CASCIONE D., I, 71;

CENNI D., I, 15;
CENTORE P., III, 149, 163;
CHIOVENDA G., V, 248;
CIAMPANI S.; III, 129, 130, 134;
CIAN M., I, 21, 26;
CICU A., I, 17, 26;
CIPOLLA G. M., III, 154; IV, 178; V, 247;
COCIVERA B., V, 249;
COMELLI A., I, 60;
CONTE R., IV, 192;
CONTESSOTTO M., I, 48;
COPPA D., V, 250;
CORDA R., III, 134, 153;
CORSI F., I, 5, 10;
COSTI R., I, 33;
COTTINO G., I, 5, 10;
CREMONA G., IV, 196;
CRISAFULLI A., I, 71;
CROSTAROSA G., I, 34;
D'ALESSANDRO F., I, 24;
DE LORENZI A., I, 50; V, 247;
DE MITA E., I, 61; III, 155; V, 242, 250, 251;
DE NARDO V., III, 134;
DEL FEDERICO L., IV, 188; V, 250;
DEOTTO D., I, 83, 91;
DEZZANI F., II, 128;
DI SABATO F., I, 5, 10, 12;
DISTASO N., I, 18;
DODERO A., I, 70;
DOMINICI R., I, 60;

DOSSETTI M., III, 169;
FABBROCINI P., IV, 202;
FALSITTA G., V, 249, 250;
FALZEA A., I, 31;
FANELLI R., III, 160, 162;
FANTOZZI A., I, 78; III, 155; V, 249;
FANTOZZI A., I, 78; III, 155; V, 249;
FEDELE A., V, 249;
FERRANTI G., I, 91; IV, 236;
FERRARA JR F., I, 5, 10;
FERRI G., I, 4, 5, 10;
GAFFURI G., V, 247;
GAIANI L., IV, 236;
GALGANO F., I, 3, 4, 10, 11, 15;
GALLO F., III, 133, 169;
GARBARINO C., III, 166;
GAVELLI G., I, 45, 83, 91;
GAVELLI G., I, 83, 91;
GHISELLI F., I, 41, 46, 107, IV, 227;
GIANNINI A. D., III, 136;
GIORGETTI R., I, 83;
GIORGIANNI A., I, 11;
GIOVANNINI A., I, 32, 50; III, 128, 133, 135;
GLENDI C., IV, 188;
GRAZIANI A., I, 18, 22;
GRECO P., I, 17, 25;
GROSSI M. R., IV, 196;
GUICCIARDI G., I, 34;
INZITARI B., I, 24;
IOZZELLI E., I, 13;

IUDICA G., I, 24;
LACONE L., III, 165, 166, 167;
LA ROSA S., IV, 204; V, 247, 249;
LANCIA E.; III, 129, 130, 135, 140;
LAZZARO P., III, 134, 153;
LOGOZZO M., IV, 194;
LUPI R., I, 40, 49, 57; III, 133; IV, 202; V, 249;
MANCA M., V, 243, 244, 245;
MANDO' D., III, 122;
MANDO' G., III, 122;
MARASA' G., I, 6, 14, 21, 24, 25;
MARELLO E., III, 155;
MARINO P., I, 43;
MARONGIU G., IV, 194, 204; V, 249;
MELIS G., I, 40;
MESSINEO F., I, 3;
MICCINESI M., III, 155;
MICHELI G., III, 136; V, 250;
MIELE L., I, 96, 103;
MINERVINI G., I, 6;
MISCALI M., I, 32;
MONTI A., IV, 190;
MORO VISCONTI R., I, 78;
MOSCHETTI F., IV, 203; V, 247, 248, 249;
MOSCHETTI F., IV, 203; V, 247, 248, 249;
NAPOLITANO R., III, 134;
NICODEMO M.,
PALMIERI G., I, 21;
PANIZZOLO A., III, 156;
PASTERIS C., I, 33;

PAVONE LA ROSA A., I, 23, 29;
PEREGO E., III, 170;
PERRONE L., I, 32; III, 126; V, 249, 251;
PESCATORE G., I, 9;
PESSINA C., I, 68; IV, 221;
PIAZZA M.; III, 166, 167;
PISTOLESI F., IV, 184, 196;
PIZZONIA G., IV, 185;
POGGIOLI M., V, 248;
PRESTI G., I, 3;
PROVAGGI G., IV, 182;
RAGUSA MAGGIORE G., I, 18;
RANOCCHI G. P., I, 100;
RASTELLO L., V, 250, 251;
REBECCA G., I, 78;
RESCIGNO M., I, 3;
RESCIGNO P., I, 3;
REVIGLIONO P., I, 23;
ROSSI RAGAZZI F., I, 44;
RUSSO P., V, 248;
SALAFIA V., I, 18;
SALVI C., III, 169;
SALVINI L., III, 144, 179; V, 244, 249;
SALVINI L., III, 144, 179; V, 244, 249;
SAMMARTINO S., V, 250;
SANTA MARIA L., I, 10;
SANTACROCE B., V, 242;
SANTINI G., I, 6;
SANTORO PASSARELLI V., III, 169;
SCHIAVOLIN R., I, 48;

SERICK R., I, 27;
SMALDINI C. G., I, 96, IV, 219;
SPADA P., I, 6, 13;
SRAFFA A., I, 14;
STEVANATO D., I, 40, 41, 44, 57; IV, 201, 202, 204;
TABELLINI P. M., I, 43;
TARANTINO N., IV, 196;
TESAURO F., I, 35; III, 155; IV, 178, 207; V, 247;
TINELLI G., III, 155; V, 247;
TIPKE K., I, 42, 46;
TORRENTE A., III, 167;
TOSI L., I, 48, 50; V, 247, 248;
TRIVELLIN M., I, 45;
UCKMAR V., I, 30;
VANONI E., III, 167;
VASAPOLLI A, I, 83; IV, 182, 193, 197;
VASAPOLLI G., , I, 83; IV, 182, 193, 197;
VENTIMIGLIA G. A., IV, 203, 204;
VEROI F., III, 153;
VERSARI A., I, 83;
ZANABONI R., I, 18;
ZANELLI E., I, 33;
ZANETTI E., III, 124;
ZENNARO, IV, 203;
ZIZZO G.,
ZIZZO G., III, 155; IV, 200, 204; V, 243;
ZORZI N., I, 15, 29.