
L'impresa in perdita sistemica e il fenomeno dell'apri e chiudi

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 4 Marzo 2011

Il principio di antieconomicità giustifica ampiamente i controlli su quelle imprese che chiudono in perdita durevolmente o soggette al fenomeno del cosiddetto "apri e chiudi".

Le imprese cosiddette "apri e chiudi" (ossia quelle imprese che cessano l'attività entro un anno dalla data di inizio della stessa), nonché le imprese in perdita "sistemica" sono inserite ex lege nella selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

L'azienda in perdita sistemica

L'art. 24, del D.L. n. 78/2010, conv. con modif. in L.n.122/2010, ha definito – di fatto, l'impresa in perdita sistemica, che è quell'azienda che presenta dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale, per più di un periodo d'imposta, perdita non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, e non abbia deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.



Queste imprese sono sottoposte ad una vigilanza sistematica da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di finanza, individuate attraverso specifiche analisi di rischio.

A tali enti sono demandati coordinati piani di intervento annuali, che riguardano almeno un quinto della platea di riferimento.

In pratica, si formalizza, a mezzo legge, le disposizioni di prassi dell'agenzia delle Entrate (cfr. C.M. n. 20/E del 16 aprile 2010 e n. 13/E del 9 aprile 2009), indirizzate al rilevamento di situazioni antieconomiche per più anni.

La norma – cfr. circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 – si riferisce alle imprese che si dichiarano in perdita, ai fini delle imposte sui redditi, per più annualità e per le quali il rischio di evasione è del tutto evidente, atteso che perdite reiterate esulano da ogni logica imprenditoriale e depongono per un posizionamento fuori mercato che, ove persistente, non giustifica la sopravvivenza dell'impresa stessa.

A supporto, la circolare pubblicata recentemente ha fatto proprio il ragionamento della la giurisprudenza di legittimità (cfr., Corte di Cassazione, sentenze n. 24436 del 2 ottobre 2008 e n. 21536 del 15 ottobre 2007).

Sono escluse espressamente le perdite fiscali determinate da compensi erogati ad amministratori e soci, trattandosi di componenti reddituali tassati in capo ai percettori.

Per le Entrate, la perdita fiscale che si protrae per almeno due esercizi consecutivi è sufficiente, in assenza di deliberazioni sociali di aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse, a legittimare l'attività di accertamento.

Perdita fiscale protratta per almeno due esercizi

Si apre, quindi, formalmente, il fronte della cd. antieconomicità, cioè del comportamento antieconomico.

Il fronte della cd. antieconomicità

L'indirizzare il controllo sugli aspetti gestionali, economici e finanziari più significativi e rilevanti ai fini fiscali comporta la valutazione della congruità delle scelte operate dall'impresa, in linea con le recenti pronunce della Corte di Cassazione.

Pur in assenza, nell'ordinamento tributario, di una norma antielusiva generale, si fa risalire sua forza al principio di capacità contributiva.

Il fatto stesso che un imprenditore commerciale, che deve agire secondo criteri di economicità per conseguire il massimo guadagno, ponga in essere invece operazioni antieconomiche può di per se stesso integrare, se non adeguatamente motivato da ragioni che invece lo rendano razionale e lo giustifichino in una prospettiva più ampia, quegli elementi indiziari che possono giustificare un accertamento tributario (cfr. Cass.n. 398/2003).

Proprio tale sentenza della Suprema Corte - n. 398 del 22 maggio 2002, depositata il 14 gennaio 2003 – ha ritenuto

“legittimo l'accertamento dell'Ufficio, che in rettifica di un solo punto dei ricavi, ritenga antieconomico un contratto di affitto di appartamenti turistici stipulato da una società, antieconomicità che di per se stessa costituisce un elemento indiziario grave e preciso, senza che la società interessata abbia dimostrato che il compenso percepito era effettivamente quello in contratto e dopo che l'Ufficio aveva dimostrato la irragionevolezza della condotta del contribuente con l'accertata rilevante differenza, priva di ogni giustificazione, tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore”.

Nella logica di lucro – insita nell'attività commerciale –

“non si spiega (né viene spiegato affatto) il contrasto tra il reddito relativamente modesto ricavato dall'affitto in blocco dell'intero complesso degli appartamenti turistici alla S.S.R. di Monaco di Baviera ed il fatto che tutti gli oneri e tutte le spese rimanessero a carico della stessa S.”.

Prosegue la Suprema Corte affermando che

“l'effettuazione di un'operazione che, come questa contrasti con i criteri di economicità non solo costituisce di per se stessa un elemento indiziario estremamente grave e preciso, ma, esaminata nei suoi vari aspetti, comporta una serie di corollari che, considerati separatamente, costituiscono a loro volta ulteriori elementi indiziari - irragionevolezza della condotta della società contribuente, differenze rilevanti e prive di ogni giustificazione logica tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti all'epoca e in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore, sproporzione altrettanto notevole, ed altrettanto ingiustificata, tra mezzi impiegati e redditi esposti,

eccetera - che valgono, nel loro complesso, ad integrare quegli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti che consentivano all'Amministrazione di ritenere inattendibile la contabilità aziendale e a procedere, appunto, ad un accertamento induttivo”.

La Cassazione, pur prendendo atto che

“l'affitto in blocco di tutti gli appartamenti per l'intera stagione, se sollevava la S. da alcuni rischi (essenzialmente da quelli di mancata locazione e di insolvenza), le procurava però un reddito complessivo minore di quello che avrebbe potuto ottenere se avesse provveduto a locare lei stessa le singole unità immobiliari direttamente ai consumatori finali”,

non di meno

“la minore entità di questo reddito deve rispondere anch'essa a criteri di logica economica, deve essere pur sempre proporzionata in qualche modo agli elementi strutturali di partenza, costituiti in questo caso dal numero e dalle caratteristiche degli appartamenti, dal numero dei letti complessivamente disponibili, dal pregio oggettivo della località in riva al lago, propri di quegli stessi elementi che l'Ufficio ha tenuto in considerazione nel procedere all'accertamento induttivo”.

Nel caso di specie le parti, in realtà, non avevano stipulato un vero e proprio contratto di locazione dell'intero immobile in blocco vuoto per pieno,

“in quanto il contenuto effettivo del negozio intercorso tra le parti era costituito, piuttosto, dalla locazione temporanea delle singole unità immobiliari”

ed

“il prezzo ipoteticamente ricavato dalla S. secondo il contratto con l'agenzia di Monaco sarebbe del tutto incongruo e sproporzionato per difetto rispetto all'entità dei beni locati, pur tenendo conto della tipologia negoziale asseritamente adottata, vale a dire appunto del contratto di locazione in blocco vuoto per pieno”.

Pertanto, “è onere del privato contribuente dimostrare che il compenso percepito era effettivamente quello, né può essere sufficiente come prova la semplice indicazione dell'importo all'interno di un atto negoziale intercorso tra soggetti privati, e che come tale non può avere effetti, in particolare sotto questo profilo specifico, nei confronti di un terzo estraneo quale è appunto l'Amministrazione finanziaria”.

Sempre la Suprema Corte di Cassazione - sentenza n. 9950/2008 -, ha affermato che,

“fermo restando che il prezzo della cessione di azienda o di ramo di azienda è frutto della libera contrattazione delle parti, deve, invece, escludersi che la successiva ripartizione contabile, tra le singole componenti aziendali, del corrispettivo complessivamente versato sia insidaciabilmente rimessa all'imprenditore cessionario.

Anche tale operazione è, infatti, soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio, che comporta che tutti gli elementi attivi e passivi costituenti l'azienda vengano iscritti in bilancio al loro valore reale e vieta l'inserimento di poste inesistenti o sopravvalutate”.

Tanto premesso, deve rilevarsi che -

“riscontrata sottovalutazione del cespite immobiliare del ramo d'azienda ceduto e considerata indicativa di una corrispondente sopravvalutazione della posta di avviamento suscettibile di ammortamento (solo in senso atecnico qualificabile simulazione)- l'Ufficio, in presenza di idonee presunzioni, ha legittimamente proceduto alla rettifica della passività dichiarata, con accertamento analitico - induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d”.

La regola alla quale si ispira chiunque svolga un'attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni.

Pertanto in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo e fondato il sospetto che l'incongruenza sia soltanto apparente e che dietro si celi una diversa realtà.

Il contribuente è tenuto quindi a giustificare anche il "comportamento antieconomico".

Le imprese apri e chiudi

Come abbiamo anticipato in premessa, le imprese cosiddette “apri e chiudi” (ossia quelle imprese che cessano l’attività entro un anno dalla data d’inizio della stessa), sono inserite ex lege nella selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

La circolare n. 4/2011 precisa che la disposizione norma riguarda sole le imprese (a prescindere dalla natura giuridica delle stesse) e non i professionisti, nonché ad un periodo di tempo che non è l’anno di imposta ma l’anno solare.

ATTENZIONE:

Sono esclusi i professionisti

4 marzo 2011

Francesco Buetto