
Qual'è il futuro delle società di comodo?

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 11 Maggio 2011

La normativa contro le società di comodo è una norma antielusiva che mira a disincentivare, nella sostanza, l'abuso del regime di impresa (nonché dei benefici relativi all'IVA) laddove un'impresa in senso proprio non esiste.

Le società di comodo - Aspetti generali

Fin dal suo esordio, la normativa speciale «rafforzata» per il contrasto al fenomeno delle società «di comodo» rivela la sua chiara natura antielusiva, mirata a disincentivare, nella sostanza, l'abuso del regime di impresa (nonché dei benefici relativi all'IVA) laddove un'«impresa» in senso proprio non esiste.

In ultimissima analisi, se il regime di impresa serve a garantire la tassazione analitica e il sistema dell'IVA a garantire che l'imposta gravi sul solo consumatore finale, occorre evitare che l'utilizzo privato dei beni venga «coperto» inventando inesistenti attività economiche.



L'apparente semplicità della norma si scontra però con i dubbi generati dall'applicazione di percentuali di redditività presunta e con i limiti all'utilizzo dei crediti IVA, spesso percepiti come penalizzanti anche per le attività non «di comodo», che non riescano a dimostrare le ragioni oggettive richieste dal legislatore.

Si registrano a riguardo le osservazioni reiteratamente proposte dall'Associazione Italiana Dottori ed Esperti Contabili (www.aidc.pro), secondo le quali la normativa speciale in materia di società non operative si porrebbe in conflitto con i principi comunitari.

ADC versus Stato italiano...

Nella propria lettera del 12.1.2010, rispondendo alla posizione manifestata dalla Commissione UE, l'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti, già ADC) integra la propria «denuncia» inoltrata il 26.2.2007 (infrazione n. 2007/4392), affermando tra l'altro che:

- in assenza di redditi sufficienti a superare il test di operatività, più soggetti non potrebbero comunque esercitare congiuntamente un'attività economica senza dare origine a una società di fatto, sanzionabile perché non costituita secondo uno dei modelli consentiti dalla legge;
- tuttavia, l'utilizzo di tali modelli in situazione di «scarsa redditività» causa l'applicazione della norma anti – società di comodo, con perdita del credito IVA e conseguenze sfavorevoli quanto alle imposte sui redditi;
- si registrerebbe a tale riguardo una discriminazione a svantaggio degli operatori comunitari che intendessero stabilire una propria attività in Italia attraverso una filiale societaria;
- il richiamo all'elusione si rivelerebbe nel caso della norma in esame «pretestuosamente funzionale al solo rastrellamento di gettito fiscale», considerando anche che talune società conseguono ricavi sufficienti ai fini del test pur chiudendo l'esercizio in perdita;
- quanto alla possibilità di compensare il credito IVA nell'esercizio successivo, questa si rivelerebbe spesso solo teorica, dato che il soggetto «poco operativo» non produce sufficienti operazioni imponibili che possano compensare il credito nel triennio;
- la presunzione di elusività sarebbe «irrelevante poiché non trova alcun fondamento né nella Direttiva IVA né nella giurisprudenza della Corte di Giustizia con riferimento a situazioni del genere», e quindi la norma in questione contravverrebbe alle disposizioni del diritto comunitario negando il rimborso della relativa eccedenza annuale IVA a credito fino alla perdita del credito stesso (dopo il terzo anno);
- infine, l'esistenza di una norma che subordini il rimborso del credito del contribuente ad una specifica «risoluzione positiva» da parte dell'amministrazione risulterebbe illegittima, in ragione dei connessi ritardi e oneri professionali.

La risposta della Commissione UE

Con comunicazione del 25.5.2010, la Commissione ha manifestato all'AIDC la propria intenzione di archiviare la procedura, sulla base dell'affermazione che l'art. 30 della L. n. 724/1994 non determina automaticamente la perdita del diritto a detrazione a seguito dell'applicazione di parametri presuntivi.

Non solo, infatti, l'eventuale perdita del diritto consegue a una valutazione dell'amministrazione finanziaria – che procede a seguito della presentazione dell'istanza -, ma escluderebbero l'automatismo – secondo la tesi della Commissione – le numerose ipotesi di esclusione dalla norma speciale (soggetti cui è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, soggetti nel primo periodo di imposta, società in amministrazione controllata o straordinaria, etc. etc.).

Pertanto, secondo la Commissione, la richiamata disposizione legislativa guarderebbe ai casi particolarmente «rischiosi», in particolare pensando ai fenomeni di tipo fraudolento, il cui contrasto richiede l'approntamento di controlli particolarmente efficaci (sono state a tale riguardo menzionate le sentenze emesse in esito alle cause Commissione contro Italia C-132/06 e C-174/07).

Insomma, secondo le autorità comunitarie, la finalità di far funzionare adeguati meccanismi in grado di impedire le frodi assume per lo meno una «pari dignità» rispetto alla garanzia delle libertà comunitarie: la frode fiscale pregiudica infatti «il corretto funzionamento del mercato interno in quanto porta a distorsioni della concorrenza tra chi paga le tasse e chi non le paga».

La successiva risposta dell'ADC, con ulteriori approfondimenti

In data 21.7.2010, l'AIDC ha formulato le proprie osservazioni, particolarmente argomentate in punto di diritto.

In particolare, secondo l'Associazione, le parole «non operativa» e «di comodo» sarebbero «strumentali ad una falsa rappresentazione della realtà in cui “operano” le società in esame», in considerazione del

fatto che i parametri previgenti al D.L. n. 223/2006 (in forza del quale è stata prevista la necessità di presentare istanza di disapplicazione in luogo della semplice «autocertificazione» nella dichiarazione fiscale) sono stati improvvisamente aumentati – da menzionato decreto - in misura variabile dal 50% al 100%.

Secondo l'AIDC, l'aumento dei parametri doveva ritenersi giustificato «solo dalla necessità di un maggiore gettito erariale non essendo fondato neppure su statistiche di settore o geografiche».

Attraverso di essi, in buona sostanza, si sarebbe legittimata la tassazione in base a un «valore normale minimo complessivo predeterminato», fondato sull'applicazione di percentuali prive di riscontro nella realtà economica.

E proprio affermando il carattere «normale – standard» dei valori scaturenti dal test di operatività, l'AIDC chiede alla Commissione di agire contro lo Stato italiano, come già (a detta dell'Associazione) sarebbe stato fatto nell'ambito della procedura di infrazione n. 2007/4575, relativa all'applicazione del criterio del valore normale nelle singole cessioni immobiliari.

A parere di chi scrive, tale riferimento si rivela inconferente ove si consideri che il criterio del valore normale riferito alle cessioni fa perno sui valori di mercato e riguarda il valore di un atto negoziale, mentre invece la norma speciale sulle società di comodo richiede la dichiarazione di un certo reddito imponibile, salva la possibilità di chiedere la disapplicazione.

A ogni modo, l'Associazione ravvisa una natura discriminatoria (che rafforza le proprie tesi) nelle ipotesi di esclusione riferite alle società partecipate dallo Stato e da Enti pubblici per almeno il 20% del loro capitale sociale, a quelle esercenti pubblici servizi di trasporto, a quelle che controllano altre società che hanno emesso titoli quotati in mercati regolamentati, etc.

Sarebbero altresì «inesistenti» i «presupposti di elusione», dato che l'art. 30 della L. n. 724/1994 risulta applicabile a tutte le società, in presenza, semplicemente, di cespiti eccedenti rispetto a un rapporto standard con i ricavi prodotti.

Sono poi riaffermate le accennate considerazioni in ordine alle società di fatto (l'attività economica esercitata da più persone deve essere svolta in forma societaria, per non incorrere in sanzioni).

Secondo gli indirizzi comunitari¹, nella lettura fattane dall'Associazione, sono elementi costitutivi dell'elusione:

- il perseguimento di obiettivi illeciti perché contrari alle finalità della direttiva IVA;
- il raggiungimento di tali obiettivi attraverso operazione artificiose, non sorrette da validi ragioni economiche (ad esempio, il frazionamento di un'unica operazione in più operazioni);
- l'«essenziale» realizzazione di un vantaggio fiscale (es. recupero di una IVA sugli acquisti altrimenti indetraibile).

Nulla di tutto ciò sarebbe riscontrabile «nella scelta della forma giuridica societaria che, peraltro, è obbligatoria nella stragrande generalità dei casi in cui l'attività economica è promossa e svolta in comune da due o più soggetti».

«A risultanza di quanto sopra valga anche rilevare che, ai fini del “recupero” dell'IVA regolarmente assolta sulle operazioni “a monte”, la direttiva europea non prevede alcuna possibilità di attuare discriminazioni in funzione della forma giuridica assunta per lo svolgimento di una attività economica soggetta ad IVA».

La frode IVA, inoltre, secondo la giurisprudenza comunitaria non potrebbe essere presunta in via generale e astratta in relazione all'esercizio di un diritto previsto nella normativa dell'Unione, ma dovrebbe assumersi esistente solo in relazione al caso specifico, in presenza di indizi gravi e sufficienti².

Le società di comodo - Considerazioni di sintesi

Pur non potendo negare rilevanza giuridica alle affermazioni dell'AIDC, sembra a chi scrive che le norme sulle società non operative costituiscano un necessario presidio anti-abuso in un contesto in cui lo strumento societario può costituire il facile viatico per ottenere un trattamento fiscale «tarato» sulle attività di impresa, e non sulla gestione improduttiva.

È chiaro che i diritti dei contribuenti in buona fede non devono essere calpestati, ma ciò può essere meglio ottenuto – salvaguardando le esigenze antifrode manifestate dalla Commissione – mettendo a punto le ipotesi di disapplicazione automatica e perfezionando lo strumento del ruling.

Se il legislatore ha ritenuto di prevedere una sorta di «prova contraria», consistente nella dimostrazione delle condizioni oggettive esimenti mediante la procedura di disapplicazione, evidentemente lo ha fatto

perché attribuisce all'organismo tecnico (Agenzia delle Entrate) la competenza a verificare in punto di fatto il carattere abusivo o meno della struttura societaria: si tratta infatti di comprendere se questa risponde all'effettiva esigenza di gestire e sviluppare un'attività economica, un progetto imprenditoriale, etc., ovvero si tratti della semplice «veste» con cui il contribuente ricopre dei beni di utilizzo personale/familiare (immobili, automezzi, imbarcazioni, o altro).

Si comprende anche che l'AIDC fa leva sulle limitazioni al rimborso IVA, chiedendo agli organismi comunitari di farsi parte attiva contro la legislazione nazionale italiana: ma sono appunto tali organismi, nel mutato clima politico-fiscale europeo e mondiale, a ritenere necessaria una forte azione di contrasto ai fenomeni di frode e abuso (e quindi a consentire agli Stati di contemperare i principi di libertà dell'Unione con ulteriori principi, orientati a supportare i primi).

In tale contesto, chi difende i diritti dei contribuenti ha il massimo interesse a porre in chiaro (in funzione di assistenza ai propri clienti) il limite invisibile tra i comportamenti corretti e quelli scorretti, rammentando che anche sotto il profilo civilistico il contratto societario può essere ritenuto nullo per mancanza di causa, se a fronte della formale esistenza della società non viene esercitata un'attività economica.

Infine, dal punto di vista dell'effettività dei mezzi di tutela del contribuente, si rammenta che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 14.6.2010 ha confermato la possibilità di ricorrere in via giurisdizionale avverso l'atto di accertamento anche se non è stata previamente presentata l'istanza di disapplicazione: è stato quindi riconosciuto che il diritto all'impugnativa del contribuente sussiste in ogni caso, con la conseguente possibilità per il giudice di conoscere la questione che non è stata oggetto di ruling, ossia la problematica dell'operatività/non operatività, che può essere dallo stesso giudice risolta autonomamente ovvero mediante consulenza tecnica.

La possibilità di ridiscutere – ovvero di discutere ex novo – la questione dell'operatività della società avanti i giudici tributari, dovrebbe valere anche di fronte all'ufficio fiscale in sede di controllo, alla luce del generale principio del contraddittorio che informa i rapporti tra contribuenti e Fisco: nell'ambito dell'accertamento con adesione l'ufficio preposto ha infatti la possibilità di acquisire le informazioni che non erano state precedentemente prodotte, anche per cause non imputabili alla volontà del contribuente, oltre a valorizzare circostanze nuove suscettibili di riflettersi retroattivamente sulla situazione della società, giustificandone la temporanea non operatività³.

11 maggio 2011

Fabio Carriolo

NOTE

1 Sono menzionate in particolare le sentenze della corte di Giustizia del 21.2.2006, C-255/02, Halifax, e del 21.2.2008, C-425/06, Pan Service.

2 L'AIDC richiama sul punto la sentenza 12.5.1998, causa C-367/96, la sentenza 23.3.2000, causa O-373/97, e le conclusioni dell'Avvocato Generale Cruz Villalòn del 29.6.2010, nella causa C-285/09.

3 A parere di chi scrive, se l'esito produttivo di un investimento o di un impegno, dopo un prolungato periodo di inattività, dimostra inequivocabilmente che la società non è uno schermo fittizio preordinato all'ottenimento indebito di vantaggi fiscali, l'ufficio dovrebbe poterne tener conto.