
La penalizzazione fiscale alle società di comodo

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 22 Luglio 2015

le società definite "di comodo" e quelle in perdita sistemica subiscono importanti penalizzazioni fiscali: tale scelta normativa (al netto di possibili effetti distorsivi fiscali) intende contrastare l'utilizzo di società costituite non per esercitare attività commerciali, ma per gestire patrimoni ed ottenere dei vantaggi ai fini fiscali

La normativa intesa a contrastare l'utilizzo di società, cosiddette di comodo, costituite non per esercitare attività commerciali, ma per gestire patrimoni ed ottenere dei vantaggi ai fini fiscali si applica, qualora non ricorrano cause di esclusione o di disapplicazione, alle società che non superano il cosiddetto "test di operatività".

Tutte le imprese interessate dalla disciplina in esame (secondo le indicazioni di UnionCamere, in Il Sole-24 Ore del 23 marzo 2015, con riferimento ai dati di bilancio e non a quelli fiscali, dovrebbero essere 8.759 le aziende chiamate a dimostrare di non essere vuote scatole societarie. I settori maggiormente interessati dal fenomeno, sarebbero quelli immobiliare - a rischio il 5,6% delle aziende - e delle costruzioni - a rischio il 4,5% -, per un complessivo valore che supera il 50% del totale individuato) devono compilare l'apposito prospetto contenuto nella dichiarazione dei redditi, nel quale è richiesta l'indicazione dei dati necessari per effettuare la verifica dell'operatività, e presentare l'istanza di interpello qualora intendano disapplicarla.

L'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del D.L. n. 138/2011 ha, in particolare, stabilito, con riguardo alla disciplina delle società di comodo:

- la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'Ires dovuta dalle dette società;
- l'applicazione di tale disciplina anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi, ovvero per quattro periodi di imposta e in uno hanno dichiarato un reddito inferiore al reddito minimo. Tale modifica è stata introdotta, rispetto ai precedenti tre periodi di imposta, dal Dlgs 175/2014, di cui peraltro, essendo norma procedimentale e non sostanziale, dovrebbe essere riconosciuta la valenza retroattiva anche per il passato e non solo per il 2014 (con la circolare n. 6/E del 2015, l'Agenzia delle Entrate ha invece sostenuto che l'ampliamento del periodo di osservazione non può esplicare alcun effetto positivo sulla posizione del contribuente per le annualità precedenti al 2014, nelle quali trova applicazione la precedente normativa sulle società in perdita sistemica).

Gli effetti dell'applicazione della normativa sulle società di comodo alle imprese in perdita sistematica sono poi gli stessi previsti per le società non operative.

Innanzitutto, ai fini dell'**Irpef e dell'Ires**, è dunque stabilito l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto (e, per i soggetti Ires, di applicare l'aliquota del 38%).

Ai fini dell'**Irap** è previsto l'obbligo di dichiarare un imponibile non inferiore al reddito minimo presunto, come determinato sulla base delle previste percentuali, 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.

Ai fini dell'**Iva** non è possibile chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione in F24 il credito risultante dalla dichiarazione Iva dell'anno in cui il soggetto è risultato di comodo. Il contribuente potrà soltanto riportarlo in avanti per la compensazione "verticale" Iva da Iva.

Nella risoluzione del 10 agosto 2007, n. 225, è stato precisato che il divieto di utilizzo in compensazione riguarda l'intera eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione, anche se una parte della stessa si è formata anteriormente al primo periodo d'imposta per il quale si applica la disciplina delle società di comodo. Alla stessa conclusione è pervenuta la Corte di Cassazione nella sentenza del 17 giugno 2005, n. 13079.

Nella circolare 1 del 2013 l'Agenzia ha ricordato che nella circolare del 4 maggio 2007, n. 25, e nella citata risoluzione n. 225 del 2007 è stato chiarito che le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale Iva si riferiscono al credito risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è stato superato il c.d. *test* di operatività di cui al comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724/1994. E' stato, quindi, precisato che anche per le società in perdita sistematica tali limitazioni si riferiscono all'eccedenza relativa al periodo d'imposta in cui trova applicazione la disciplina sulle società di comodo.

Tanto premesso, a grandi linee, in ordine alla disciplina attualmente vigente, si evidenzia come la legge delega, all'articolo 12, si pone l'obiettivo "*di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo*".

Tale obiettivo sarebbe del resto a ben vedere comunque raggiunto anche mediante la sostituzione dell'attuale disciplina con un'espressa previsione che ai fini delle imposte sui redditi l'attività delle società "di mero godimento" non dà luogo a reddito d'impresa e l'imposizione avviene, per trasparenza, nei riguardi dei soci.

L'attività di controllo, senza che presumibilmente si verificano rilevanti conseguenze in termini di gettito, avverrebbe, in tal modo, congiuntamente a quella ai fini dell'Iva, effettuata con riguardo alle società di mero godimento, alle quali è comunque negata la detrazione dell'imposta sugli acquisti,.

Si ricorda infatti, che, ai fini dell'Iva, le società "di mero godimento" non sono considerate esercitare un'attività d'impresa, anche in deroga alla presunzione assoluta di commercialità riguardante le società di

capitali e quelle commerciali di persone nonché gli enti commerciali.

L'art. 4, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, infatti, che non è detraibile l'Iva pagata da società ed enti per l'acquisto di beni (unità immobiliari classificate o classificabili in categoria catastale A - tranne A10 - e loro pertinenze, unità da diporto, aeromobili da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto) che vengono gestiti e messi a disposizione dei soci e partecipanti, e dei loro familiari, gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale. Tale disposizione si applica anche se il godimento, personale o familiare, dei beni o degli impianti sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni. Si tratta, peraltro, di ipotesi diverse dall'autoconsumo familiare o dall'assegnazione dei beni ai soci, perché i beni stessi non fuoriescono dal regime d'impresa.

Sarebbe, quindi, opportuno, in ossequio peraltro al disposto della legge delega, coordinare le due discipline, potendosi anche semplicemente stabilire che ai fini delle imposte sui redditi l'attività delle società "di mero godimento" non dà luogo a reddito d'impresa e che l'imposizione debba avvenire nei riguardi dei soci.

Peraltro, in base ai principi generali dell'Ordinamento tributario, l'utilizzo di una società senza impresa potrebbe in realtà già oggi consentire di disconoscere l'inerenza dei costi sostenuti dalla stessa, trattandosi di un occultamento della reale attività non imprenditoriale, consistente, appunto, nel "godimento privato" dei beni.

Tale conclusione sarebbe inoltre oggi resa ancor più semplice dall'introducenda norma sull'abuso del diritto.

La stessa Corte di Cassazione, sez. III penale, nella sentenza del 3 maggio 2013, n. 19100, ha del resto ricondotto all'abuso del diritto la costituzione di una società in assenza di una apprezzabile ragione economica, essendo stata considerata la forma societaria non necessaria e costituita, quindi, al fine di conseguire vantaggi fiscali indebiti.

Tutta la normativa in materia di società di comodo, complessa ed articolata con innumerevoli eccezioni e valutazioni circa la ordinarietà o eccezionalità delle cause che possono provocare la mancata produzione dei ricavi, potrebbe dunque, in realtà, anche essere ora sostituita dall'applicazione del principio dell'abuso del diritto.

In alternativa comunque all'abolizione tout court della disciplina, nei limiti e modalità sopra indicate, sarebbe in ogni caso necessaria una revisione della stessa, procedendo ad una modifica della disciplina in esame, prevedendo, ad esempio:

- la possibilità di modificare i coefficienti previsti per la determinazione dei ricavi presunti (oggi ottenuti applicando il 2% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti; il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili; il 15% al valore delle altre immobilizzazioni) e del reddito minimo, al fine di tenere conto dell'andamento negativo del mercato ed, in particolar modo, di quello

immobiliare. Laddove peraltro l’Agenzia delle Entrate ha a tal proposito espressamente riconosciuto, nella risposta resa il 30 maggio 2013 ad un’interrogazione parlamentare, che *“per i “coefficienti di rendimento presuntivo” non è prevista alcuna forma di aggiornamento rimessa all’Amministrazione finanziaria, né alcuna modalità di adeguamento automatico degli stessi, a differenza di quanto avviene, invece, per gli studi di settore. Quindi per un’eventuale rideterminazione al ribasso dei detti coefficienti sarebbero necessarie apposite iniziative normative che dovrebbero tenere conto anche dei vincoli di finanza pubblica. Si ritiene che in sede di predisposizione del decreto delegato si potrebbe stabilire la possibilità di modificare i detti coefficienti mediante l’emanazione di un apposito decreto ministeriale”*;

- la facoltatività della presentazione dell’istanza di interpello e la non impugnabilità del provvedimento di rigetto della stessa, anche in attuazione dell’art. 6, comma 6, della legge delega, che richiede l’intervento sulle diverse tipologie di interpelli, *“procedendo in tale contesto all’eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l’Amministrazione”*.

Si ricorda che l’Agenzia delle Entrate ha confermato, nella Circolare n. 32 del 14 giugno 2010, l’obbligatorietà della presentazione dell’istanza di interpello disapplicativo riguardante la disciplina delle società di comodo, *“ai fini dell’ottenimento di un parere favorevole all’accesso ad un regime derogatorio (in talune ipotesi anche agevolativo) rispetto a quello legale, normalmente applicabile. L’obbligo di presentazione dell’istanza, previsto dalla normativa di riferimento, risponde all’esigenza di consentire all’Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive”*.

Nella circolare 32 del 2010 l’Agenzia ha opportunamente affermato che l’obbligatorietà dell’istanza, oltre a non mutare il carattere non vincolante della risposta, quale atto avente natura di parere, non preclude comunque all’istante *“la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimano l’accesso al regime derogatorio. In tutti questi casi, infatti, le determinazioni dell’Agenzia rappresentano comunque un atto di indirizzo, indicativo dell’orientamento assunto dall’Amministrazione, sulla base della documentazione fornita e/o richiesta, in ordine alla valutazione della sussistenza delle condizioni che autorizzano la disapplicazione della norma puntuale ovvero della disciplina che ordinariamente troverebbe applicazione”*.

L’Agenzia ha poi esplicitamente affermato che *“nel corso dell’attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur in presenza di un obbligo normativo in tal senso, non hanno presentato istanza di interpello, in primo luogo sarà irrogata la sanzione prevista dall’art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall’Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata)”*.

Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l'istanza, ove obbligatoria, incide, dunque, oggi, anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l'Amministrazione rilevi l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina, oggetto dell'interpello obbligatorio. E gli Uffici applicheranno, in linea di principio, le sanzioni nella misura massima prevista dalla Legge.

In sede di attuazione della delega potrebbe dunque essere eliminata la obbligatorietà dell'interpello e, conseguentemente, l'applicazione delle menzionate sanzioni in caso di mancata presentazione dello stesso, stabilendosi, altresì, che il provvedimento di rigetto del Direttore regionale non può essere impugnato immediatamente, potendo il contribuente far valere le proprie ragioni dinanzi alla Commissione tributaria, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento poi notificatogli a seguito del rigetto.

In tal senso si è espressa del resto anche l'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 5 e 14 del 2007 e 32 del 2010.

La Corte di cassazione ha, però, affermato, nella sentenza del 15 aprile 2011, n. 8663, che il provvedimento del direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, che nega la disapplicazione, è da considerare alla stregua di un provvedimento di diniego di un'agevolazione e lo stesso risulta, quindi, autonomamente impugnabile dinanzi agli organi del contenzioso tributario.

Da tale principio la Suprema Corte ha fatto discendere l'ulteriore conseguenza che l'impugnazione del detto provvedimento direttoriale diventa anche indispensabile al fine di far valere la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione, il che non sarebbe, invece, possibile in sede di ricorso avverso il successivo atto di accertamento.

Nella sentenza del 5 ottobre 2012, n. 17010, la Cassazione si è poi pronunciata a favore della non obbligatorietà per il contribuente dell'impugnativa del provvedimento di diniego, perché si tratta di un atto diverso da quello che nega il riconoscimento di un'agevolazione e la mancata impugnazione di un atto non espressamente citato nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 *“non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19”*.

Nella ordinanza del 29 novembre 2012, n. 20394, la Corte è, però, tornata sui suoi passi, affermando che la risposta negativa dell'Agenzia delle Entrate deve essere impugnata dal contribuente che intenda evitare la sua definitività.

Visto dunque l'**altalenante orientamento giurisprudenziale**, i contribuenti interessati sono, di fatto, costretti ad impugnare sia i provvedimenti di rigetto e sia il successivo avviso di accertamento, in tal modo presentando due ricorsi, con due procedure di mediazione e con doppio pagamento del contributo unificato.

Anche la norma che estende la disciplina delle società di comodo a quelle in perdita sistematica non appare in realtà indispensabile, essendo a ben vedere un doppione rispetto a quella già prevista nell'art.

24, comma 1, del D.L. n. 78/2010, che ha stabilito che la programmazione dei controlli fiscali debba assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per almeno due periodi d'imposta consecutivi, compresi i primi anni di esercizio dell'attività.

In entrambi i casi vengono, dunque, prese in considerazione le imprese che dichiarano perdite "reiterate", comportamento antieconomico e privo di logica imprenditoriale, in quanto tale censurabile ai fini fiscali, come anche affermato nelle sentenze della Corte di cassazione.

L'utilizzo generalizzato della normativa, senza neppure il riconoscimento della retroattività dell'estensione del periodo di monitoraggio a cinque anni, previsto dal citato D.lgs. 175/2014, rischia peraltro di innescare un circuito vizioso, con una tassazione slegata da qualunque manifestazione effettiva di incremento di ricchezza.

22 luglio 2015

Giovambattista Palumbo