

Economia Aziendale 2000 Web © **Online Review**

N. 4/2007

**La ricerca della qualificazione del
gettito proveniente da società ed enti
cosiddetti di comodo**

Alfonso Ghini

Economia Aziendale 2000 Web ©
International Business Review
Editor in Chief: Piero Mella
ISSN 1826-4719
Reg. Trib. Pavia - n. 495/99 R.S.P.

Pavia, September, 2007
No. 4/2007

All the contents are protected by copyright.
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.
Further information at: www.ea2000.it

La ricerca della qualificazione del gettito proveniente da società ed enti cosiddetti di comodo

Alfonso Ghini
Dottore Commercialista in Milano
E-mail: stughini@tin.it

Sommario – 1. L’accentuazione dell’intervento del fisco sui soggetti “non operativi”– 2. La natura del reddito di impresa per effetto della forma costitutiva – 3. L’inesistenza di reddito come presupposto dell’imposta – 4. L’abbandono del principio della capacità produttiva – 5. La presenza di un *ticket* per il ricorso alla forma societaria – 6. La possibile penalizzazione delle nuove iniziative – 7. La disapplicazione connessa a situazioni straordinarie – 8. Il mancato riferimento all’art. 2248 c.c.

1 – L’accentuazione dell’intervento del fisco sui soggetti “non operativi”

E’ possibile discorrere di “accentuazione” per il fatto che si è in presenza non di un istituto nuovo, relativamente alla pressione fiscale su società ed enti definiti “non operativi”, ma della revisione in senso peggiorativo per la platea dei contribuenti interessati di un assetto normativo inserito da lungo tempo nell’ordinamento tributario, con particolare riguardo all’imposizione diretta.

La cosiddetta “Manovra bis”, costituita da D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la L. 4 agosto 2006, n. 248 (recante “*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale*”), con i commi 15 e 16 dell’art. 35, ha compiuto ancora una volta degli interventi su un tessuto legislativo datato. Intendiamo fare riferimento all’art. 30, rubricato espressamente “società di comodo”, della L. 23 dicembre 1994, n. 724, recante “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*”. Come si rileva dalla relazione governativa di accompagnamento, le modificazioni apportate dalla norma in commento hanno la finalità di rendere più efficaci le disposizioni che contrastano l’attività delle società non operative. A tal fine, come sintetizza l’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, sono stati effettuati, in via principale, due cambiamenti e cioè:

a. innalzamento delle percentuali utilizzate per stabilire se una società possa rientrare nel novero delle società non operative (modifiche al comma 1 dell’art. 30, disposte dalla lettera a) della norma in commento);

b. innalzamento delle percentuali utilizzate per stabilire l'entità del reddito minimo che deve essere obbligatoriamente dichiarato dalle società non operative (modifiche al comma 3 dell'art. 30, disposte dalla lettera b) della norma in commento).

Per la norma indicata in a) si individua la misura convenzionale dei componenti positivi di reddito attraverso l'aumento dei parametri di ricavi, rispetto a date voci dell'attivo patrimoniale; per la norma di cui alla lettera b), invece, si calcola la redditività presunta.

Infatti, per la lettera a):

“Le società di capitali e di persone, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano, salvo prova contraria, non operativi 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% (in precedenza 1%) al valore dei titoli e delle partecipazioni, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;*
- b. il 6% (in precedenza 4%) al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali, anche in locazione finanziaria;*
- c. il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, ancorché in locazione finanziaria.*

Per la lettera b), invece, si ha quanto segue:

“Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta sul reddito, per le società e per gli enti non operativi si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- a. l'1,50% (in precedenza 0,75) sul valore dei titoli e delle partecipazioni, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;*
- b. il 4,75% (in precedenza 3%) sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali, anche in locazione finanziaria;*
- c. il 12% sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria”.*

In ultima analisi, nel caso della norma sub a) è indicato il reddito positivo per non entrare nella classe delle società “non operative”; nel caso della norma sub b), viceversa, si ha la misura minima della base imponibile per l'applicazione dell'imposta.

Con la L. 23 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per il 2007) il legislatore è ulteriormente intervenuto, con i commi 109 ss. e con il comma 326 dell'art. 1 (composto da 1364 commi), a modificare le disposizioni in materia di società di comodo. Le innovazioni riguardano:

- il ricavo ed il reddito minimo degli immobili;
- la possibilità di evitare la normativa delle società di comodo liquidando o trasformando il soggetto considerato non operativo (cd. scioglimento agevolato);
- l'estensione dell'IRAP alle società di comodo;
- la riduzione del ricavo e del reddito minimo per beni situati in piccoli comuni.

Le nuove percentuali di ricavi e di reddito minimi degli immobili sono i seguenti:

Tipologia dell'immobile	Ricavi minimi	Redditi minimi
Immobile ad uso Abitativo acquisito/ rivalutato nell'esercizio o nei due precedenti	4%	3%
Altri immobili ad uso abitativo	6%	4,75%
Immobili strumentali	6%	4,75%
Immobili categoria A/10	5%	4,75%

Si hanno, nello stesso ambito legislativo, altre penalizzazioni per le società prese di mira; riguardano la disciplina dell'IVA (26 ottobre 1972, n. 633). In pratica sono due conseguenze negative e precisamente:

- la limitazione alla possibilità di compensazione del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, con la previsione di perdita dello stesso in caso di non operatività per tre periodi d'imposta consecutivi;
- l'eliminazione di alcune ipotesi di esclusione automatica dalla richiamata disciplina riferite, in particolare, ai periodi di non normale svolgimento dell'attività, con possibilità di ottenere la disapplicazione delle norme contenute nell'art. 30, L. 23 dicembre 1994, n. 724, mediante la procedura di interpello prevista dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

2 – La natura di reddito di impresa per effetto della forma costitutiva

E' facile rilevare che la disciplina in argomento prende di mira i soggetti collettivi che ottengono reddito di impresa, effettivamente o convenzionalmente. I soggetti passivi, infatti, sono le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, cui si addizionano le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Si ricorda che:

- *“I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l’oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi”*

(comma 3 dell’art. 6 del TUIR approvato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

- *“Il reddito d’impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel (presente) capo. Le disposizioni della predetta sezione I, relative alle società e agli enti di cui all’art. 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice”*

(comma 1 dell’art. 56 del TUIR).

- *“Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d’impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*

(comma 1 dell’art. 81 del TUIR, appartenente alla sezione I).¹

3 – L’abbandono del principio della capacità contributiva

Le imposte sul reddito dell’ordinamento tributario nazionale, ovviamente, hanno come presupposto il possesso di redditi. Infatti:

Titolo I – *Imposta sul reddito delle persone fisiche*

Art. 1 – Presupposto dell’imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell’articolo 6.

Titolo II – *Imposta sul reddito delle società*

Art. 72 – Presupposto dell’imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell’articolo 6.

¹ Art. 73 del TUIR:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

Omissis

e) i redditi d’impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni (comma 1 dell’art. 23 del TUIR).

Il possesso, anche se semplicemente presunto, di reddito di impresa determina l’assoggettamento dei vari soggetti menzionati alla disciplina delle “società di comodo”.

Il reddito non è posseduto, secondo le regole del testo unico, da parte dei soggetti coinvolti nel regime delle “*società di comodo*” per l’ammontare che deriva unicamente dalle presunzioni stabilite dalla relativa disciplina. Può essere che l’ammontare ottenuto con l’impiego dei parametri si collochi al posto di un reddito nullo oppure vada ad integrare, fino a concorrenza, un reddito inferiore. Non ricorrono, a rigore, le condizioni per l’imposizione, al completo od aggiuntiva, per l’art. 53 della Costituzione, secondo cui “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. Questa – in realtà – non si manifesta relativamente all’entità del reddito puramente convenzionale che viene ad assumere il ruolo di reddito effettivo.

4 – L’inesistenza di reddito come presupposto dell’imposta

L’applicazione delle norme sulle società di comodo ha come presupposto non la presenza di reddito, ma l’assenza di reddito. Infatti, la singola società si considera, salvo prova contraria, non operativa se consegue un ammontare complessivo di ricavi inferiore all’importo forfetario determinato in misura percentuale sul valore di alcune poste patrimoniali, risultanti dal bilancio o, per i soggetti non obbligati, dalle scritture contabili. Il reddito, determinato secondo le ordinarie regole di calcolo, può essere nullo oppure negativo. L’integrazione necessaria per raggiungere il livello stabilito sulla scorta dei parametri, a seconda dei casi, è pari ad una parte soltanto dell’ammontare ottenuto con l’impiego di parametri (circostanza più frequente in pratica) oppure è dato dall’intero ammontare ricavato con l’uso degli stessi parametri.

La prima delle due situazioni è quella del reddito inferiore alle risultanze fondate sui parametri (il divario, quindi, va coperto con una cifra “*ad hoc*”); la seconda situazione, invece, è quella del reddito nullo o negativo, per cui, ai fini dell’imposizione, vanno assunte al completo le risultanze fondate sui parametri.

Il processo di determinazione della base imponibile è completamente diverso rispetto alle regole usualmente applicate, che si rendono operanti nell’imposizione diretta, in quanto esiste il possesso di reddito.²

² “Il potere d’imposizione non si esaurisce nello stabilire prelievi coattivi nella forma dell’imposta, anche se questa è il tipo di tributo più diffuso e che meglio risponde alle esigenze tecniche, economiche, politiche e sociali che determinano lo stato alla scelta dello strumento più idoneo per effettuare dei prelievi di ricchezza dai singoli e nello stesso tempo per conseguire altre finalità generali, in relazione all’indirizzo politico perseguito, nel rispetto delle norme e dei principi costituzionali” .

“Il tributo definito come imposta viene poi qualificato, in vario modo, in relazione alla maniera di manifestarsi della capacità contributiva, presa dal legislatore in considerazione nella configurazione tecnica del tributo” (Gian Antonio Micheli, “*Corso di diritto tributario*”, U.T.E.T. , pag. 17).

Per ogni tributo, quindi per l'imposta, deve essere stabilito quale elemento è definito come rivelatore di capacità contributiva. Questo per essere in linea, particolarmente, con il già visto art. 53 della Carta Costituzionale.³

Che l'assenza di reddito, nel regime delle società di comodo, sia il presupposto dell'imposizione non esiste alcun dubbio. Infatti, se nell'eseguire i calcoli previsti, si individua reddito, questo è oggetto di ordinaria imposizione e non va, conseguentemente, considerato come integrazione occorrente ai fini del rispetto dei noti parametri.

Le due tipologie reddituali si differenziano notevolmente proprio in relazione ai differenti presupposti. Che l'imponibilità per l'imposizione da società di comodo riveli capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 della Costituzione non è agevolmente dimostrabile.

Si può soltanto affermare che il gettito serve all'ente impositore per coprire le esigenze derivanti dai compiti che è chiamato ad assolvere.⁴

5 – La presenza di un ticket per il ricorso alla forma societaria

E' vero che, di norma, non si va tanto per il sottile in quanto a qualificazione puntuale dei prelievi coattivi; si perviene, in definitiva, all'adempimento di obblighi di fare, consistenti nel pagare delle somme di denaro. Sarebbe preferibile, tuttavia, diffondere l'abitudine, molto saggia, di chiamare ogni caso con il suo vero nome.

Nel caso specifico, considerato che nella sostanza non si è al cospetto di un'imposta a fronte di reddito (o questo si verifica soltanto per effetto di una "*fictio juris*"), non sarebbe inopportuno andare alla ricerca di un nome maggiormente appropriato. Si è osservato in dottrina che, a ben vedere, si è in presenza di un "*ticket fiscale*".⁵

³ "La più nota di tali qualificazioni dà luogo alla distinzione tra imposte dirette ed imposte indirette, applicata precipuamente, se non esclusivamente, a tributi erariali, ma estensibile pure a quelli locali. Siffatta distinzione affonda le sue radici nella tradizione scientifica economico-finanziaria secondo la quale alla base delle qualificazioni predette stavano distinte manifestazioni di capacità contributiva: l'una immediata, o diretta, l'altra indiretta o mediata manifestantesi cioè attraverso il compimento di certi atti tipici (negozi giuridici o fatti rilevanti giuridicamente) (G.A. Micheli, "*Corso di diritto tributario*", op. cit., pag. 17).

⁴ "Per il perseguimento dei fini che la legge ha loro fissato, lo Stato, le regioni, gli enti pubblici minori territoriali ... hanno necessità di poter disporre di mezzi finanziari, di denaro mediante il quale pagare il costo delle attività istituzionali, idonee a conseguire quelle finalità che l'ente pubblico di propone di raggiungere, in adempimento della legge. Man mano che aumentano i fini che sono attribuiti agli enti pubblici e segnatamente allo Stato, si dilatano le spese pubbliche alle quali gli enti pubblici debbono far fronte con adeguati prelievi a carico dei singoli, o per altra via, offrendo beni specificamente remunerati dai singoli che intendono avvalersene" (G.A. Micheli, "*Corso di diritto tributario*", op. cit., pag. 1).

⁵ L'espressione è tratta da "*Diritto tributario - Parte speciale*", di Raffaello Lupi, Giuffrè Ed., pag. 95, il quale così giustifica l'insolita, ma appropriata, denominazione: "La legge 23 dicembre 1994, n. 724, modificata con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 ha introdotto una serie di penalizzazioni per le società utilizzate come meri "contenitori

Siccome i soggetti passivi sono società, di persone o di capitali, ne consegue la titolarità in forma esclusiva di reddito di impresa (ved. in precedente paragrafo). In tale ambito, specialmente società di capitali, sono numerose le società che non esercitano un'attività dichiaratamente operativa, ma si distinguono come “gestori statici” di immobili e/o di partecipazioni sociali. Tenuto conto della concreta situazione in cui si trovano, frequentemente, vengono definite come “contenitori patrimoniali”. La spersonalizzazione della ricchezza in forma di immobili e/o di partecipazioni può dipendere dal convincimento che l'intestazione a società piuttosto che a persone fisiche è in grado di facilitarne la gestione e, eventualmente, lo smobilizzo al verificarsi di necessità od opportunità.⁶ Se si consultano le statistiche si nota che una vera moltitudine di società è priva di ricavi ed un'altra presenta ricavi contenuti. L'esame delle statistiche, però, non consente di rilevare le oscillazioni dei ricavi presso la singola società, nel senso di avere reddito, anche consistente in un esercizio, reddito modesto nel successivo e così di seguito. Ad esempio le società che operano sulla base di commesse pluriennali presentano in genere oscillazioni anche notevoli, nei ricavi, da esercizio ad esercizio.

6 – La possibile penalizzazione delle nuove iniziative

Sono espressamente esclusi dall'ambito della speciale disciplina qui in esame:

- i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- le società di amministrazione controllata o straordinaria;
- le società e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;

patrimoniali”; si presume infatti un reddito minimo di tali soggetti, commisurato al valore delle varie attività patrimoniali. Si tratta di disposizioni contraddittorie, perché non ha molto senso presumere un reddito minimo proprio perché la società non opera; in realtà si tratta di un *ticket* fiscale per l'uso della società come contenitore patrimoniale, senza una reale attività economica”.

⁶ “L'espressione “società di comodo”, con cui talvolta queste realtà sono definite, non deve far pensare ad alcunché di fraudolento o fittizio: queste “società senza impresa” sono “di comodo” in quanto “non operative” e utilizzate come “contenitore patrimoniale”. Ad alcuni vantaggi tributari, collaterali alla titolarità, anche in questi casi, di reddito di impresa (deduzione degli interessi passivi necessari all'acquisto del cespite, spese di ristrutturazione) si accompagnano inconvenienti al momento della vendita dei beni; in tal caso la società realizza infatti ordinario reddito d'impresa, mentre una persona fisica avrebbe realizzato spesso plusvalenze non imponibili (per gli immobili posseduti da oltre 5 anni) o soggette ai più miti regimi sostitutivi in materia di plusvalenze societarie. Si tratta, ad esempio, di immobiliari di famiglia, intestatarie di terreni, appartamenti, ecc., oppure di finanziarie, anch'esse spesso di famiglia intestatarie di partecipazioni sociali” (Raffaello Lupi, “*Diritto tributario*”, op. cit., pag. 94).

- le società con un numero di soci non inferiore a 100.

E' stata soppressa, invece, la causa di esclusione in precedenza prevista per i soggetti che si trovano in un periodo di "non normale svolgimento dell'attività". Come precisato dalla circolare n. 28 (par. 9) dell'Agenzia delle Entrate detta clausola di esclusione è stata ricondotta nell'ambito della possibilità di chiedere la disapplicazione del regime delle società di comodo in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario" attivando il disposto dell'ottavo comma dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Come chiarito con la circolare n. 48/E/1997, "il primo periodo d'imposta è quello di inizio dell'attività, coincidente con l'apertura della partita IVA, a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva". La delimitazione dell'arco temporale (primo periodo d'imposta) rivela una visione ristretta della classe delle "start up", facendo riferimento soltanto a quelle entità di modeste dimensioni per le quali, normalmente, decorre poco tempo dalla richiesta della partita IVA e l'inizio dell'attività produttiva di reddito. Ma, uscendo dall'ambito delle imprese più modeste (dedite ad attività artigianali o commerciali di vendita al dettaglio), si incontrano imprese di maggiori dimensioni che, prima di conseguire reddito operativo, devono superare, fisiologicamente parlando, la data finale del primo esercizio di esistenza. Si pensi ai tempi "burocratici" per l'ottenimento di licenze, permessi, autorizzazioni; per il numero 3) dell'unico comma dell'art. 2329 c.c., ad esempio, per procedere alla costituzione della società per azioni è necessario:

Omissis

3) che sussistano le autorizzazioni e le altre condizioni richieste dalle leggi speciali per la costituzione della società, in relazione al suo particolare oggetto (disp. att. 223-*quater*).

Il legislatore, evidentemente, non ha pensato che, in molti casi, necessita provvedere ad opere murarie, installazione di impianti e macchinario, attivazione in punti determinati dei servizi di fornitura di elettricità, di gas, di acqua, ecc. I tempi si allungano se si deve provvedere a ricerche, studi, disegni applicativi, costruzione di modelli, stampi, altre attrezzature, alla fabbricazione di campioni. E' superfluo ricordare che la formazione e l'attivazione delle reti di vendita, dirette od indirette, richiedono dei tempi protratti. L'avvio di ogni attività aziendale, d'altronde, assorbe un tempo prolungato.

7 – La disapplicazione connessa a situazioni straordinarie

Per esplicita norma della disciplina in commento (all'interno del comma 15 dell'art. 35 del decreto convertito in legge), che si ricollega all'art. 30 del provvedimento originario, in presenza di condizioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché

del reddito minimo previsto dalla legge, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive mediante interpello straordinario (art. 37-bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973). L'esito della pratica è decisivo per l'assoggettamento o meno alla disciplina delle società di comodo.

Nel contempo, si precisa che l'operatività delle nuove disposizioni è stabilita dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, giorno di entrata in vigore del "Decreto Bersani".

8 – Il mancato riferimento all'art. 2248 c.c

Non si comprende appieno la ragione dello scarso impiego, in sede di legislazione fiscale, delle disposizioni del diritto ordinario, specie di quelle contenute nel codice civile.

L'art. 2248 c.c. vieta espressamente la costituzione di società di comodo, con esclusione dell'esercizio di un'attività economica, disponendo che in tal caso il contratto di costituzione della società debba essere considerato come contratto costitutivo di una comunione volontaria. La disciplina applicabile, pertanto, è quella tipica della comunione, disposta dagli artt. 1100 ss. c.c.

Sulla base dell'articolo menzionato, sono da ritenere illegittime le società immobiliari di comodo, largamente diffuse, il patrimonio delle quali è formato unicamente dagli immobili conferiti dai soci allo scopo esclusivo di locarli a terzi o agli stessi soci. Si tratta in realtà di comunioni immobiliari costituite in forma societaria.