

Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) e in Scienze Infermieristiche (Facoltà di Medicina) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.

Funzionale a “scoraggiare” il fenomeno delle società di “comodo” è la previsione, nel nostro ordinamento giuridico, dell’articolo 30 della Legge 724 del 23 dicembre 1994, introdotto con la finalità di diminuire l’abuso incondizionato della veste societaria senza effettive esigenze imprenditoriali.

Scopo del presente contributo è verificare la compatibilità, ampiamente dibattuta, fra le scelte del legislatore tributario e i principi generali della materia con particolare riguardo ad un irragionevole inasprimento del trattamento fiscale delle società di comodo rispetto a tutte le altre società. La divergenza fra la costruzione della disciplina esaminata e la finalità della stessa ha determinato il delinarsi di un assetto normativo dai complessi profili sistematici di riferimento, analizzato nel corso della presente trattazione, rispetto al quale lo studio propone un’ipotesi di riforma della tassazione delle società costituite per mero godimento che nelle intenzioni del legislatore dovrebbe evitare indebiti risparmi di imposta ma che, nella pratica, talvolta, rischia di colpire, in maniera irragionevole e sproporzionata, società in crisi.

ISBN 978-88-6611-774-2



9 788866 117742

€ 20,00



G. Petrillo

L’abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo

36

L’abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo

Profili sistematici ed effetti distorsivi

Giovanna Petrillo

DJSGE Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



CACUCCI
EDITORE

Giovanna Petrillo è Professore Associato di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”, è autrice di tre monografie e di numerosi saggi, articoli e note a sentenza in materia fiscale.

Giovanna Petrillo

L'abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo

Profili sistematici ed effetti distorsivi



**CACUCCI
EDITORE
2018**

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2018 Cacucci Editore - Bari

Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

Alle mie figlie Rita e Marisa

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”**

1. Francesco Mastroberti (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonico in Europa tra XV e XVI secolo

3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

4. Fabio Caffio, Nicolò Carnimeo, Antonio Leandro

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

5. Aurelio Arnese

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

6. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

7. Andrea Buccisano

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

8. Stefano Vinci

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

9. Francesco Mastroberti

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796-1815)

10. Mario Angiulli

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

11. Salvatore Antonello Parente

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

12. Antonio Felice Uricchio (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

13. Paolo Pardolesi

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

14. Danila Certosino

Mediazione e giustizia penale

15. Piergiuseppe Otranto

Internet nell’organizzazione amministrativa. Reti di libertà

16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato (*a cura di*)

La dimensione promozionale del fisco

17. Claudio Sciancalepore

Cambiamenti climatici e *green taxes*

18. M.T. Paola Caputi Iambrenghi

La funzione amministrativa neutrale

19. Francesco Scialpi

REF canario e zone franche: la leva fiscale al servizio delle *environmental policy*

20. Michele Indelicato

Neuroscienze e scienze umane

21. Federico Lacava, Piergiuseppe Otranto, Antonio Uricchio (a cura di)

Funzione promozionale del diritto e sistemi di tutela multilivello

22. Nicolò Carnimeo

Fuoco a bordo. *Safety management*, ruoli e responsabilità nel trasporto marittimo passeggeri

23. Aurelio Arnese

La *similitudo* nelle *Institutiones* di Gaio

24. Paola Marongiu

La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria fra passato e presente

25. Angelica Riccardi

Disabili e lavoro

26. Filippo Varazi

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

27. Laura Costantino

La problematica degli sprechi nella filiera agroalimentare. Profili introduttivi

28. Giovanna Mastrodonato

Profili procedurali nella nuova amministrazione condivisa in Europa

29. Laura Tafaro

Dagli eroi alle celebrità. Icone e diritto civile

30. Piergiuseppe Otranto

Silenzio e interesse pubblico nell'attività amministrativa

31. Ignazio Lagrotta

La crisi dei partiti e la democrazia in Italia

32. Giovanni Guzzardo

Decostruzione amministrativa nel governo del territorio

33. Mario Angiulli

La disciplina dei fenomeni elusivi/evasivi: dalla collaborazione tra fisco e contribuente alla cooperazione internazionale

35. Giulia Chironi

La tassazione dei beni comuni

36. Giovanna Petrillo

L'abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo. Profili sistematici ed effetti distorsivi

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza
Università degli Studi di Bari Aldo Moro
Sede di Taranto**

1. Antonio Incampo

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

2. Antonio Uricchio

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

3. Paola Pierri

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

4. Concetta Maria Nanna (a cura di)

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

5. Marta Basile

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

6. Antonio Uricchio (a cura di)

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

7. Paolo Pardolesi (a cura di)

Seminari di diritto privato comparato

8. Nicola Triggiani (a cura di)

La messa alla prova dell'imputato minorenni tra passato, presente e futuro.

L'esperienza del Tribunale di Taranto

9. Salvatore Antonello Parente

I modelli conciliativi delle liti tributarie

10. Nicola d'Amati e Antonio Uricchio (a cura di)

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario

11. Antonio Uricchio

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

12. Antonio Uricchio (a cura di)

I percorsi del federalismo fiscale

13. Francesco Fratini

Gli interpellanti tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

14. Paolo Pardolesi

Contratto e nuove frontiere rimediali. *Disgorgement v. Punitive damages*

15. Annamaria Bonomo

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni

16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio (*a cura di*)

Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie
Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.
Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia

17. Sławomir Kursa

La diseredazione nel diritto giustiniano

18. Concetta Maria Nanna

Doveri professionali di status e protezione del cliente-consumatore. Contributo alla teoria dell'obbligazione senza prestazione

19. Umberto Violante

Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza

20. Filippo Rau

La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario

21. Nicolò Carnimeo

La tutela del passeggero nell'era dei vettori low cost. Annotato con la giurisprudenza

22. Giuseppe Ingraio

La tutela della riscossione dei crediti tributari

23. Antonio Incampo

Filosofia del dovere giuridico

24. Nicolò Carnimeo

La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune

25. Daniela Caterino

Poteri dei sindaci e governo dell'informazione nelle società quotate

26. Giuseppina Pizzolante

Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell'Unione europea

27. Vincenzo Caputi Jambrenghi (*a cura di*)

Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia

28. Antonio Perrone

Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze

29. Maria Concetta Parlato

Le definizioni legislative nel sistema penale tributario

30. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive

31. Maria Rosaria Piccinni

Il tempo della festa tra religione e diritto

32. Gianluca Selicato

Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” - Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Direttore: Bruno Notarnicola

Comitato Direttivo: Bruno Notarnicola, Ferdinando Parente, Michele Indelicato, Giuseppe Losappio, Umberto Violante, Fabio Calefato, Carlo Cusatelli, Luigi Iacobellis (Resp. Redazione), Pietro Alexander Renzulli.

Comitato Scientifico: Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Ferdinando Parente, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Uricchio, Umberto Violante.

Comitato di Redazione: Aurelio Arnese, Giovanni Bianco, Annamaria Bonomo, Mario Aulenta, Lucianna Cananà, Nicolò Giovanni Carnimeo, Maria Casola, Ernesto Cianciola, Carlo Cusatelli, Annunziata de Felice, Gabriele Dell’Atti, Cira Grippa, Nicolaia Iaffaldano, Michele Indelicato, Antonio Leandro, Stella Lippolis, Pamela Martino, Pierluca Massaro, Patrizia Montefusco, Francesco Perchinunno, Armando Regina, Pietro Alexander Renzulli, Angelica Riccardi, Luigi Santacroce, Maria Laura Spada, Paolo Stefanì, Maurizio Sozio, Giuseppe Tassielli, Stefano Vinci, Umberto Violante.

Il presente volume è stato sottoposto ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

Indice

Introduzione	17
--------------------	----

CAPITOLO I

LE SOCIETÀ DI COMODO: PROFILI CIVILISTICI FUNZIONALI ALLA QUALIFICAZIONE DELLA FATTISPECIE FISCALE

1.1 La società senza impresa: riflessioni introduttive sul significato di una nozione impropria	23
1.2 La dicotomia contratto di società e comunione di godimento	28
1.3 L'efficacia qualificante delle leggi fiscali in rapporto alla definizione di società semplice di mero godimento	35
1.4 Articolo 2248 codice civile e società di comodo	40
1.5 Applicabilità dell'istituto giuridico della simulazione alle società di comodo: conseguenze civilistiche ed effetti fiscali	42

CAPITOLO II

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETÀ DI COMODO

2.1 La travagliata evoluzione normativa della disciplina tributaria delle società di comodo	49
2.2 Le più recenti innovazioni legislative volte all'eliminazione delle società di comodo. L'assegnazione dei beni in godimento ai soci o ai familiari fra disposizioni strutturali e regimi agevolativi "episodici"	55
2.3 Presupposto soggettivo di applicazione della disciplina	59
2.4 Le cause di esclusione automatiche: integrazione della disciplina e valenza delle circolari ministeriali	62
2.5 Le cause di disapplicazione individuate dall'Agenzia delle Entrate	69

2.6	Il Test di operatività: definizione e metodologia applicativa	71
2.7	Le società in perdita sistematica: profili di irragionevolezza della disciplina.....	86
2.8	Gli effetti fiscali ai fini Irpef ed Ires. La disciplina delle perdite	92
2.9	Le conseguenze della non operatività ai fini Irap.....	96
2.10	Nota di sintesi sui regimi sostitutivi delle imposte dirette e dell'I-RAP: scelte e criticità	98
2.11	Conseguenze della non operatività ai fini dell'IVA: dubbi di coerenza in rapporto ai principi europei di neutralità e di proporzionalità ..	99

CAPITOLO III

LA REGOLAMENTAZIONE DEL PROCEDIMENTO PARTECIPATIVO NEL REGIME DI SFAVORE E LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

3.1	La previsione dell'interpello disapplicativo di cui all'art. 37- <i>bis</i> , comma 8, del d.P.R. n. 600/73: problematiche interpretative ed applicative della previgente disciplina.....	105
3.2	Le diverse declinazioni dell'istituto generale attuate dal D.Lgs. 156/2015 ed il rinvio in materia di società di comodo all'interpello probatorio.....	115
3.3	Le conseguenze del passaggio dall'interpello disapplicativo all'interpello probatorio	121
3.4	La valorizzazione del contraddittorio procedimentale quale modalità di temperamento, a garanzia del contribuente, delle molteplici incongruenze della disciplina fiscale delle società di comodo ...	125
3.5	Osservazioni di sintesi	134

CAPITOLO IV

LA SOCIETÀ DI COMODO FRA ELUSIONE ED EVASIONE

4.1	L'abuso della personalità giuridica e le società di comodo: elementi definatori	139
4.2	La valorizzazione del comma 12 dell'articolo 10- <i>bis</i> della L. 212/2000, in relazione alla qualificazione della disciplina fiscale delle società di comodo	144
4.3	La società di comodo una fattispecie elusiva con effetti evasivi: un ibrido determinato dalla scarsa coerenza sistematica della disciplina.....	162

CAPITOLO V
CONCLUSIONI

5.1 Le problematiche aperte nella disciplina fiscale delle società di comodo	169
5.2 Le proposte di riforma	172
Bibliografia	183

Introduzione

Il nostro ordinamento giuridico conosce una nozione molto ampia di società di comodo¹, evolutasi nel tempo in considerazione di rilevanti cambiamenti normativi, in seno alla quale permane, tuttavia, il ruolo prevalente delle società di mero godimento di beni.

L'acquisizione dello *status* di impresa ai fini fiscali per i soggetti societari, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche, prescinde, come è noto, dall'effettivo svolgimento di una attività, essendo sufficiente la conclusione ed il perfezionamento del contratto con la prevista tipologia commerciale. In simile prospettiva, si determina la sussistenza dell'impresa ai fini fiscali anche in caso di società commerciale che non giunga alla fase gestoria o che addirittura rimanga inerte, con conseguenti rilevanti problematiche, in ambito tributario, in merito all'abuso della forma giuridica societaria².

Funzionale a “scoraggiare” il fenomeno delle società di “comodo” è la previsione, nel nostro ordinamento giuridico, dell'articolo 30 della Legge 724 del 23 dicembre 1994, introdotto con la finalità di diminuire l'abuso incondizionato della veste societaria senza effettive esigenze imprenditoriali.

In linea teorica le nozioni di “società non operativa” e “società di comodo” vengono definite in modo diverso, infatti, può esistere la prima fattispecie in mancanza della seconda³.

¹ Cfr. G. IUDICA, *Società di comodo*, in *Quadrimestre*, 1988, 148. L'autore osserva che si tratta di una società realmente esistente tipica e regolare che è stata, tuttavia, costituita o mantenuta per una finalità atipica o deviante rispetto ad un modello astratto ritenuto tipico e normale. La nozione di società senza impresa è, certamente, più ampia di quella di società di comodo e non evidenzia una accezione prettamente negativa come quest'ultima.

² Cfr. *infra*, cap. I, paragrafo 1.

³ Cfr. M. CERMIGNANI, *Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2/2011, p. 256. L. Tosi, *Le società di comodo*, Padova, 2008, evidenzia come altresì andrebbero distinti i fenomeni di mero godimento in assenza di impresa e di interposizione soggettiva.

Una società “di comodo” è costituita con lo scopo di ottenere un risparmio fiscale indebito, a mezzo di schemi societari che solo apparentemente sembrano validamente costituiti. Le società “non operative”, invece, non svolgono un’attività di impresa e, di conseguenza, non viene effettuata nessuna operazione economica collegabile ad attività imprenditoriale per cui gli acquisti di beni e servizi non assumono funzioni strumentali ma solo di mero godimento.

Nelle intenzioni del legislatore la normativa sulle società di comodo ha inteso contrastare il fenomeno della costituzione di società che si rilevino non operative e che, conseguentemente, non producano reddito da sottoporre a tassazione, il cui reale fine è quello di consentire l’utilizzazione di beni, formalmente di proprietà della società, ai suoi soci⁴.

Sono da considerarsi tali le strutture societarie che non esercitano una effettiva attività commerciale e non rispondono ad esigenze di tipo imprenditoriale, ma perseguono fini diversi rispetto all’oggetto sociale dichiarato: generalmente, la costituzione di società di comodo risponde all’aspirazione dei soci di ottenere vantaggi abusando della particolare disciplina riservata alle forme giuridiche societarie.

Una prima riflessione, nel corso della presente trattazione, è dedicata ai rapporti sussistenti, in merito alla fattispecie in esame, fra la disciplina fiscale e quella civilistica evidenziando la sussistenza di una disciplina fiscale autonoma con finalità proprie che pur presenta una logica comune rappresentata dall’utilizzo improprio della struttura societaria.

Particolare attenzione sarà dedicata, in quest’ottica, alla problematica dell’esistenza delle società di comodo nel diritto civile, nell’ambito di un contesto legislativo che si è caratterizzato per il frequente riferimento all’ammissione di società senza impresa, valutandosi, altresì, l’impatto della disciplina fiscale sui principi civilistici.

La peculiare disciplina civilistica in materia societaria, quale effetto della costituzione di società “senza impresa” e del consequenziale conferimento di beni, non soltanto, consente al socio di continuare a godere dei beni conferiti, impedendo che gli stessi siano attaccati da eventuali creditori personali ma favorisce l’elusione dell’imposizione tributaria gravante sul bene conferito⁵.

⁴ M. PROCOPIO, *Società di comodo: disapplicazione della disciplina “antielusiva”*, *Dir. Prat. Trib.*, 6/2013.

⁵ Cfr. M. BEGHIN, *Le intestazioni societarie di comodo nel DL n. 138/2011 tra difetto di inerenza e resistibile tassazione dei risparmi di spesa*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/2012.

Seguendo quest'ordine di idee, la società fungerebbe da “schermo”⁶ al fine di attuare uno spossessamento formale tra i beni conferiti ed i loro proprietari, sottraendo cespiti patrimoniali fruttiferi al loro regime fiscale naturale, ed assoggettandoli impropriamente alle più favorevoli norme connesse all'imposizione societaria.

Dal punto di vista fiscale, per le società di comodo o non operative operano l'attribuzione di un reddito minimo presuntivamente determinato sulla base di appositi coefficienti di redditività: il legislatore si basa, dunque, sulla presunzione che, nel momento in cui non venga superata la soglia di operatività, si aziona un meccanismo di determinazione di un reddito minimo da dichiarare ai fini fiscali⁷, prevedendo una penalizzazione⁸ proprio per scoraggiare le società utilizzate come meri contenitori patrimoniali.

⁶ Notevoli sono le differenze intercorrenti tra gli ordinamenti di *civil law* (ed in particolare quello italiano) e di *common law* (soprattutto quello inglese) riguardo alle ipotesi di superamento della personalità giuridica. L'orientamento del sistema continentale è tradizionalmente portato a rispettare la netta separazione tra ente-società di capitali e soci, mentre quello del sistema di *common law* è maggiormente volto a superare questo risultato per una tradizionalmente più marcata 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 in vista della ricerca di una effettiva giustizia. Sulla tematica, v. WORMSER, *Piercing the veil of corporate entity*, in *Columbia Law Review*, volume 12, 1912, pagg. 496-518). Nell'esperienza tedesca, invece, le dottrine che ammettono il cosiddetto superamento dello schermo della personalità giuridica si esprimono in termini di *Durchgriff durch die Rechtspersönlichkeit*: in dette ipotesi lo strumento di repressione adottato consiste appunto nell'“afferrare attraverso” lo squarcio gli uomini che si celano dietro il velo di protezione offerto dalla personalità giuridica. Anche in Germania, tuttavia, come nei casi dei Paesi di *common law*, queste dottrine non mostrano carattere sistematico non giungendo ad indicare un criterio che consenta di individuare le ipotesi e le condizioni del superamento della personalità giuridica. In tema, v. Serick, *Rechtsform und Realität juristischer Personen*. Berlin-Tubingen, 1955, p. 220; Id, *Forma e realtà della persona giuridica*, Milano, 1966.

⁷ Per giunta, come è stato condivisibilmente rilevato, L. Tosi, *Le società di comodo*, op. cit., p. 7, gli indici sono stati decisi dal legislatore senza condurre alcuna ricerca ed analisi preliminare, ma sono il frutto della “*pura e semplice mediazione politica*”.

⁸ Cfr. R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 89.

La problematica delle società di comodo riguarda, infatti, in particolare le società immobiliari, accusate di *spersonalizzare la capacità economica immobiliare ed evadere la fiscalità meramente patrimoniale prevista per tali beni*. Detto fenomeno è strettamente collegato all'abuso, inteso come uso anormale e distorsivo, della personalità giuridica societaria. La costituzione di tale società, infatti, è diretta ad ottenere il migliore trattamento tributario riservato alle società, costituendo un patrimonio autonomo e separato, sottratto alle pretese dei creditori, tra cui il Fisco, dei singoli soci. I beni in tal modo non sono effettivamente esposti ad alcun rischio di impresa e

Detti strumenti di predeterminazione normativa⁹, adottati nello specifico dal legislatore e riferiti all'individuazione delle società di comodo ed alla ricostruzione del reddito ad essa riferibile, saranno oggetto di particolare riflessione in riferimento alla compatibilità con il sistema generale dei valori costituzionali in special modo in rapporto all'articolo 53 Cost.

Ebbene, la disciplina sulle società di comodo presenta, come si esporrà nel corso della trattazione, una serie di problematiche interpretative di fondamentale rilievo¹⁰ che muovono dalla stessa finalità originaria della 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*”¹¹.

Dette esigenze dissuasive non sempre hanno trovato coerente riscontro nell'articolo 30 della Legge 724 del 23 dicembre 1994¹², e soprat-

la società si limita ad amministrare e gestire le proprietà immobiliari dei singoli soci ed a distribuire loro, in forma di utile, le rendite. In tal senso, v. F. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2006, p. 8 e ss.

⁹ Diffusamente si rinvia a L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.

¹⁰ Condivisibilmente, R. SCHIAVOLIN, *Considerazione di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, op. cit., p. 61, ritiene che la disciplina sulle società di comodo risulti priva di un convincente fondamento logico generale.

¹¹ Invero, la realizzazione di questo fine ha suscitato numerose perplessità per coinvolgere nel suo ambito applicativo anche entità economiche svolgenti a tutti gli effetti una vera e propria attività d'impresa. La suddetta finalità è stata, poi, 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”; “di contrastare l'utilizzo improprio delle forme societarie al fine di eludere le obbligazioni tributarie”; “di contrastare le società non operative che non abbiano cioè un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali”.

¹² La disciplina disposta dall'articolo 30 della Legge n. 724 del 23 dicembre 1994, riguarda le cd. Società di comodo “interne” e concerne esclusivamente le società di capitale e di persone (tranne quella semplice) residenti in Italia e gli enti di ogni tipo non residenti purché aventi una stabile organizzazione in Italia. In particolare, il legislatore del '94 ha considerato società di comodo quelle società di capitali residenti e quelle stabili organizzazioni di società non residenti che presentavano una struttura

tutto nei numerosi e stratificati interventi legislativi che nel tempo ne hanno rinnovato la disciplina.

Emblematico della complessità e della mancata coerenza sistematica dell'intero impianto normativo oggetto di indagine è il testo del D.L. 138 del 13.8.2011 (convertito con modificazioni dalla L. 14.9.2011, n. 148) che ha previsto rilevanti modifiche alla disciplina tributaria delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 23.12.1994, n. 724. Si tratta, in particolare, di due novità che incidono su aspetti differenti della disciplina.

La prima riguarda i presupposti normativi che determinano la qualifica di società di comodo e prevede un'estensione di tale qualifica a società che, a determinate condizioni, evidenziano una perdita di esercizio¹³. Il secondo aspetto innovativo inerisce, invece, l'imposta sul reddito (Ires), nell'ambito della quale viene prevista una maggiorazione della aliquota generale di riferimento.

Dalla tecnica normativa utilizzata dal legislatore discende che dal mancato raggiungimento del reddito minimo così come dalla realizzazione del presupposto della perdita sistematica consegue la applicazione di una disciplina specifica in materia di imposte dirette ed IVA. Per quanto concerne le imposte dirette, le società di comodo sono assoggettate a regimi sostitutivi fondati sul valore dei beni patrimoniali facenti parte dell'assetto sociale. In tal modo si sposta il presupposto impositi-

operativa poco consistente (meno di cinque operai) e ricavi e proventi lordi relativamente modesti (meno di 800 milioni di lire all'anno). Per approfondimenti relativi all'*excursus* normativo della disciplina in oggetto, v. R. BRACCINI, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Rivista delle Società*, 1985, p. 1126 e ss.; G. CROSTAROSA GUICCIARDI, *Le società di comodo tra diritto commerciale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, p. 5483 e ss., il quale in particolare si sofferma sullo strumento societario considerato civilisticamente meritevole di tutela e le previsioni normative volte 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. Il risultato fu, tuttavia, 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". 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". Cfr., *infra*, cap. I.

¹³ Emblematico delle criticità della disciplina delle società in perdita sistematica è l'orientamento di Assonime, di cui alla circolare 11 giugno 2013, n. 17 dalla quale si evince che i risultati negativi delle imprese non dipendono dall'utilizzo strumentale dello schermo societario a danno dell'erario ma dall'impossibilità di conseguire risultati economici positivi.

vo dal reddito effettivamente prodotto al reddito potenzialmente ritraibile dai beni patrimoniali detenuti dalla società. Ai fini IVA sono state previste significative preclusioni rispetto all'ordinario regime impositivo con conseguente aggravamento del carico impositivo, il tutto con modalità che presentano indubbi profili di difficile allineamento con i principi fondamentali della neutralità e della proporzionalità.

In definitiva, come si esporrà nel corso della trattazione, l'utilizzo strumentalmente anomalo della struttura societaria e dei diritti complessivamente ad essa riconducibili viene sanzionato utilizzando determinati parametri funzionali a valutare la non operatività della società senza tuttavia procedere all'identificazione delle reali intenzioni dei soci (operazione che sul piano dell'effettività sarebbe certamente più complessa e meno immediata). Da tanto discende che la coincidenza fra società di comodo e società non operative non si determina in tutti i casi, nella misura in cui può verificarsi che una società utilizzata dai soci per scopi esclusivamente personali e dunque di comodo possa poi risultare sul piano dell'effettività perfettamente operativa attraverso l'attuazione di operazioni economicamente rilevanti. Allo stesso modo, può accadere che una società, che versa in uno stato di crisi imprenditoriale e che dunque non consegue ricavi, venga considerata non operativa.

In via di estrema sintesi, la finalità del disposto dell'art. 30 della legge n. 724/1994 è quella di operare una selezione, a fini impositivi, tra società "imprenditori" e società "non imprenditori" che, in quanto tali, rappresentano, di fatto, meri "contenitori giuridici" di beni che, non sostengono un determinato programma economico ma vengono solo utilizzati da parte dei soci per ragioni "private" e, principalmente, per realizzare con queste modalità una impropria pianificazione fiscale dei propri interessi patrimoniali.

Emergerà, con evidenza, dall'analisi svolta, il limite di una tassazione basata esclusivamente su presunzioni, certamente comode e funzionali a raggiungere l'immediatezza del risultato, ma non sempre rispettose, *in primis*, del principio di capacità contributiva. A bilanciare il complesso quadro che si andrà a delineare non è sufficiente il pur apprezzabile strumento dell'interpello comunque ancorato alla rigidità della prova inerente alla oggettività delle situazioni da dimostrare.

Scopo del presente contributo è verificare la compatibilità, ampiamente dibattuta, fra le scelte del legislatore tributario e i principi generali della materia in particolare in riferimento alla corretta interpretazione ed inquadramento sistemico delle nuove norme nonché in ordine ad un irragionevole inasprimento del trattamento fiscale delle società di comodo rispetto a tutte le altre società.