Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e
Controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Le società di comodo: finalità ed evoluzione della disciplina anche alla luce della nuova disposizione relativa alle società in perdita sistemica.

Relatore
Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando
Alice Pozzobon
Matricola 816161

Anno Accademico
2012 / 2013

Alla mia famiglia

che nonostante tutto continua a rendere

la mia vita colma di emozioni.

INDICE

INTRODUZIONE 5

CAPITOLO PRIMO - LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO 9

1.1 Il significato di "società non operativa" e di "società di comodo" 9

1.2 Definizione e finalità delle "società di comodo" 10

CAPITOLO SECONDO - I PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE 27

2.1 Soggettivi 27

2.1.1 Le cause di esclusione 28

2.1.2 Le cause di disapplicazione automatica 32

2.2 Oggettivi 35

2.2.1 Test di operatività 36

2.3 La disciplina delle perdite sistemiche 46

CAPITOLO TERZO - GLI EFFETTI DELLA QUALIFICA DI SOCIETA' NON OPERATIVA 51

3.1 Ai fini IRPEF ed IRES 51

3.2 Perdite pregresse 56

3.3 Ai fini IRAP 62

3.4 IVA 66

CAPITOLO QUARTO - LE SOLUZIONI 73

4.1 Istanza di interpello disapplicativo 74

4.1.1 L'interpello disapplicativo per le società di comodo 75

4.1.2 Modalità di presentazione e contenuto dell'istanza 79

4.2 Impugnabilità della risposta all'interpello 91

4.3 Scioglimento o trasformazione società in società semplice 103

CONCLUSIONE 112

BIBLIOGRAFIA 117

INTRODUZIONE

La scelta di tale argomento deriva dalla curiosità di approfondire le diverse interpretazioni dottrinali che si sono susseguite negli anni, in merito alla disciplina sulle cosiddette “società di comodo”, con particolare attenzione anche alla recente normativa sulle perdite sistemiche, regolata dal Decreto Legislativo 13 agosto 2011, n. 138.

Le importanti modifiche che ha subito l’articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724 sulle società di comodo, negli anni immediatamente successivi alla sua prima emanazione sono, dapprima ad opera dell’articolo 27 del Decreto Legge 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla Legge 22 marzo 1995, n. 85); poi, dell’articolo 2 del Decreto Legge 8 agosto 1996, n. 437 (convertito con modificazioni dalla Legge 24 ottobre 1996, n. 556); ed infine, dell’articolo 3, comma 37 della Legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Per un decennio ci fu una piccola tregua normativa, ma poi la disciplina in esame è tornata ad essere uno degli argomenti di maggiore interesse del Legislatore, tanto che l’articolo 30 è stato modificato varie volte in un brevissimo arco temporale. Una prima volta, per effetto dell’articolo 35, commi 15 e 16 del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248); successivamente, per effetto dell’articolo 1, commi 109 e seguenti della Legge 27 dicembre 2006, n. 296; e da ultimo, per effetto dell’articolo 1, comma 128 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Sostanzialmente l’intento del Legislatore è sempre stato quello di penalizzare l’utilizzo di società commerciali per l’esclusiva intestazione di beni che invece restano a disposizione di persone fisiche, stabilendo una soglia di ricavi e reddito minimi, tali per cui la società si possa considerare operativa.

Nella seguente trattazione si parte da un’analisi di tale assetto societario sia sotto l’aspetto giuridico sia quello fiscale. Per quanto riguarda il profilo

civilistico-commerciale dalla nozione di “contratto di società” e di “imprenditore” definiti rispettivamente dall’articolo 2247 e 2082 del codice civile si evince che, nel momento in cui si costituisce una società e quindi due o più persone conferiscono dei beni da utilizzare per lo svolgimento dell’attività d’impresa al fine di conseguirne degli utili, deve esserci anche la volontà di partecipare insieme all’attività imprenditoriale. Da tale presupposto si definisce il concetto di “società di comodo”, quale fenomeno collegabile all’intestazione di beni patrimoniali a soggetti societari che invece di utilizzarli per lo svolgimento dell’attività li tengono a disposizione dei soci o dei loro familiari.

La finalità oltre che a nascondere il reale titolare di un patrimonio o anche solo di un singolo bene è principalmente dal punto di vista tributario e cioè quella di trarre un vantaggio fiscale. Basti pensare al recupero dell’IVA assolta sugli acquisti che una persona fisica non ha la possibilità di operare, piuttosto che ai costi di gestione dei beni costituenti il patrimonio, o ancora al diverso livello di imposizione diretta spettante sul reddito di una persona fisica più elevato rispetto quello che sconta una società.

L’approccio delle norme tributarie nel tempo è sempre stato quello di individuare una soglia minima da presumere come indice di imprenditorialità al di sotto della quale l’ente si considera non operativo. Infatti è per questo che si utilizza anche il termine di “società non operative” presumendo il non esercizio di un’attività commerciale.

Seguendo, si entra nel merito della disciplina e vengono sviluppati i presupposti di applicazione, siano essi soggettivi oppure oggettivi.

Sia le norme sulle società di comodo che quelle sulle società in perdita sistemica si applicano alle: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Per tali soggetti, in base a determinati parametri e caratteristiche, sono altresì previste delle cause di esclusione che li sottraggono di diritto dalla disciplina ovvero delle cause di disapplicazione automatica che permettono di disapplicare

la norma senza dover ricorrere all'istanza d'interpello. Le prime esonerano dunque il contribuente a compiere il test di operatività, le seconde invece solo al verificarsi di determinati presupposti si può disapplicare direttamente la disciplina.

Ciò che determina l'attuazione della disciplina è il verificarsi di due importanti presupposti: l'operatività, che deriva dal confronto tra i ricavi minimi presunti ed i ricavi effettivi, si è non operativi nel momento in cui i primi sono superiori ai secondi; e la condizione di perdita sistemica che si misura sulla base dei risultati fiscali dichiarati. Accertati i presupposti si procede con il calcolo del reddito minimo presunto, quale base imponibile da dichiarare ai fini delle imposte dirette.

Nel capitolo successivo le conseguenze che ne derivano sono sostanzialmente fiscali, per entrambe le discipline, sia quella stabilita dall'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, che quella regolata dal Decreto Legislativo 13 agosto 2011, n. 138, nel momento in cui la società risulta non operativa incorre nei medesimi effetti. Tra questi l'aumento dell'aliquota IRES di 10,5 punti percentuali passando dal 27,5% al 38%, escluse le società che non sono soggetti passivi IRES, la determinazione della base imponibile ai fini IRAP, la limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse ed anche del credito annuale IVA.

La trattazione si conclude con le possibili soluzioni in capo al contribuente divenuto "società di comodo".

A seguito della riforma stabilita dall'articolo 35, commi 15 e 16 del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, non è più consentito, a partire dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, fornire, in sede di accertamento la "prova contraria" dell'esistenza di "oggettive situazioni" che non hanno consentito l'ottenimento di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi, ed il conseguente non superamento del test di operatività, ma è necessario presentare preventivamente un'istanza d'interpello disapplicativo, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Ancora, prima della riforma era previsto un particolare regime fiscale agevolato per le società che dichiaravano lo scioglimento o la

trasformazione in società semplice entro il 31 dicembre 2007, tale termine però, non è più stato rinnovato. Ad oggi una delle possibilità per evitare l'applicazione delle norme antielusive, motivando con le oggettive situazioni che hanno portato alla condizione di non operatività, è quella di presentare un'apposita istanza d'interpello disapplicativo al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, indicando tutti gli elementi necessari a pena d'inammissibilità della stessa; oppure, quella di impugnare direttamente l'avviso di accertamento, ma sul punto come avremo modo di vedere più approfonditamente, ci sono pareri discordanti.

Ne deriva che se ricorrono entrambe le cause e, quindi, sia il mancato superamento del test di operatività sia le perdite triennali, devono essere inoltrati interpelli separati.

Di norma il citato interpello si riferisce a "oggettive situazioni" relative ad un determinato periodo d'imposta, tale per cui il provvedimento di accoglimento dell'istanza del Direttore Regionale, dispone la disapplicazione della norma sulle "società di comodo" fin quando non mutano le condizioni.

Infine, la presentazione dell'istanza di interpello non preclude la possibilità di impugnare successivamente di fronte ai Giudici Tributari l'eventuale avviso di accertamento emesso a seguito del rigetto dell'istanza stessa da parte del Direttore Regionale. Secondo altri Autori si ritiene però, che la mancata presentazione dell'interpello disapplicativo impedisca invece tale impugnazione.

Con l'auspicio che l'analisi di questa disciplina, sviluppatasi all'interno di un intricato quadro normativo, possa essere d'aiuto per un'approfondita comprensione della fattispecie.

CAPITOLO PRIMO - LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO

1.1 IL SIGNIFICATO DI "SOCIETÀ NON OPERATIVA" E DI "SOCIETÀ DI COMODO"

Con l'intento di placare o per lo meno di diminuire l'abuso incondizionato della veste societaria per soli fini elusivi senza delle effettive esigenze imprenditoriali, il Legislatore introdusse nell'ordinamento giuridico, la disciplina delle società di comodo o non operative, mediante la Legge 23 dicembre 1994, n. 724, che dalla prima emanazione in poi fu un susseguirsi di importanti modifiche.

Prima di iniziare con la trattazione della disciplina, regolata dall'articolo 30 della suddetta Legge, è bene precisare, in linea teorica, che le due nozioni di "società non operativa" e di "società di comodo" vengono definite in modo diverso, può infatti esistere la prima fattispecie in mancanza della seconda[1]. Si può desumere anche dal senso letterale della parola, "di comodo" quando viene costituita la società con lo scopo di ottenere un risparmio fiscale personale, cosiddetta "elusione" o ancor peggio di evadere il fisco attraverso schermi societari che solo apparentemente sembrano regolarmente costituiti. "Non operative", invece, tutte quelle società che fondamentalmente non svolgono, un'attività d'impresa e di conseguenza non viene effettuata alcuna operazione economica collegabile ad un'attività imprenditoriale per cui gli acquisti di beni e servizi non assumono una funzione strumentale bensì elusivamente di mero godimento.

[1] Tosi L., "Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale", Milano, 1999, pagina 354.

Nonostante tale precisazione teorica, nella pratica e anche nella logica normativa, l'orientamento è quello di far coincidere le due nozioni quali manifestazione di uno stesso fenomeno reale[2].
Essendo un tema particolarmente discusso da oltre dieci anni, l'intento è quello di delineare sotto l'aspetto giuridico, commerciale ma soprattutto tributario, quelle che sono le caratteristiche di questa disciplina.

1.2 DEFINIZIONE E FINALITÀ DELLE "SOCIETÀ DI COMODO"

Il fenomeno delle cosiddette "società di comodo" da anni attrae l'attenzione di molti giuristi. In particolare la dottrina commerciale ed anche quella civilistica si occupano dell'analisi di tale assetto societario.
Nella prassi viene evidenziato che la società di comodo oltre a deviare dalla causa del contratto, ha come finalità l'utilizzo della stessa per il conseguimento, non di obbiettivi comuni ai consociati, bensì, nell'interesse dell'unico socio che molto spesso è rappresentato dal "dominus".
Il nodo cruciale affrontato in passato e tutt'ora in evoluzione, non è tanto, la ricerca di una causa che rende nullo il contratto, perché la maggior parte di volte le società sono regolarmente costituite, piuttosto quello di scoprire le società che hanno un apparente scopo e oggetto sociale in regola con quanto prescritto dal codice civile, ma in realtà celano, caratteristiche e finalità dell'attività effettivamente svolta, distanti rispetto la vera causa negoziale dichiarata all'atto della costituzione.
Per capire il fenomeno delle società di comodo è bene iniziare dalla nozione di "società" e tenere in considerazione alcuni aspetti di carattere civilistico.

[2] Motivo per cui nei successivi paragrafi verranno utilizzate indistintamente.

L'articolo 2247 del codice civile[3] definisce *"con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un' attività economica allo scopo di dividerne gli utili"*, questi gli elementi che caratterizzano la società, la presenza di almeno due persone, che apportano beni da utilizzare per lo sviluppo dell'attività con lo scopo di ottenere un profitto da dividere tra chi ha contribuito.

Attraverso la lettura incrociata dell'articolo 2247 con l'articolo 2082 del codice civile[4] ne deriva che *"si ha attività imprenditoriale quando il complesso strutturale organizzato a base soggettiva è concretamente utilizzato per la produzione di beni e servizi da offrire sul mercato ovvero per lo scambio di beni e servizi prodotti da altri, allo scopo di dividerne gli utili conseguiti"*[5], questo significa che nel momento in cui si costituisce una società ci deve essere l'intento dei soci a partecipare insieme alla vita dell'impresa.

Quindi oltre ad adempiere all'obbligazione di conferire dei beni, di qualsiasi entità purché suscettibili di valutazione economica[6], bisogna anche svolgere realmente un'attività economica.

Seguendo, con l'articolo 2248[7] *"la comunione costituita o mantenuta al solo scopo del godimento di una o più cose è regolata dalle norme del titolo VII del libro III*[8]*"*, si vuole delineare la differenza tra comunione a scopo di godimento e società, la prima è rappresentata da una situazione di contitolarità di uno o più beni che però si esaurisce con il godimento degli stessi, viceversa nella società la condivisione dei beni tra i soci è

---

[3] Denominato *"Contratto di società",* del Libro Quinto, Titolo Quinto, Capo Primo del codice civile.

[4] *"È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi".*

[5] Oneto C., "*Le società di comodo: D.L. 41/95, L. 85/95, D.M. 5-4-95: determinazione del reddito minimo, riporto delle perdite, assegnazione dei beni a seguito di liquidazione agevolata, riserve di fondi in sospensione d'imposta: tassazione sostitutiva, esemplificazioni contabili e fiscali",* Milano, 1995, pagina 2.

[6] Possono essere conferimenti di qualsiasi genere, sia in denaro ma anche beni in natura, mobili e immobili, trasferiti a titolo di proprietà. Ai sensi dell'articolo 2254 del codice civile è possibile conferire alla società beni anche solo in godimento.

[7] Rubricato *"Comunione a scopo di godimento"*, del Libro Quinto, Titolo Quinto, Capo Primo del codice civile.

[8] Si fa riferimento alle norme relative alla Comunione in generale, stabilite dagli articoli dal 1100 al 1116, del codice civile.

strettamente collegata al perseguimento di uno scopo lucrativo ed al conseguimento del risultato finale dell'impresa.

Queste affermazioni contribuiscono a ritenere che, stando a quanto esposto nel codice civile, difficilmente si riesce a individuare le "società di comodo" perché i soggetti che esercitano una comunione volontaria, si assoggettano alla disciplina del Titolo Settimo del Libro Terzo, senza esporsi a delle pretese dall'Amministrazione Finanziaria o dai creditori personali, dal momento che tali fattispecie giuridiche hanno solo *"l'involucro della società ma non la sostanza"*[9].

Quanto spiegato è collegabile alla fattispecie civilistica dell'abuso della personalità giuridica societaria, essa ha la caratteristica di presentarsi esteriormente come una società in cui vengono conferiti dei beni, ma di fatto non viene svolta alcuna attività economica ed i beni non sono esposti ad alcun rischio, ecco che si trae vantaggio dalla semplice amministrazione delle proprietà dei singoli soci, distribuendo loro, invece che utili, delle rendite[10].

In tutti i casi riconducibili alle società di comodo, non si può nemmeno parlare di simulazione o d'interposizione fittizia [11] perché i beni appartengono realmente alla società, ma invece di utilizzarli nell'attività d'impresa, vengono messi a disposizione a titolo gratuito ai soci azionisti, togliendoli così dal circuito che produrrebbe ricchezza.

Pertanto nelle intestazioni di società di comodo non c'è nessuna distorsione della volontà come invece accade per i contratti simulati, si

---

[9] Come precisa Deodotto D., *"Senza abuso della persona giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione"*, in Corriere Tributario, anno 2012, pagina 1853.

[10] Galgano F., *"Diritto commerciale. Le Società"*, Bologna, 2006, pagina 8.

[11] A riguardo, risulterebbe difficile dimostrare l'accordo trilaterale, in cui il terzo dovrebbe essere consapevole che gli effetti della negoziazione si producono nell'interponente e non nel soggetto interposto. Si veda di recente Gazzoni F., *"Manuale di diritto privato"*, Napoli, 2011, pagina 950, per il quale *"L'adesione del terzo è necessaria perché costui deve essere consapevole della funzione meramente figurativa del contraente interposto e manifestare la volontà di contrarre con l'interponente. In difetto di adesione, pur nella conoscenza dell'accordo tra interponente ed interposto, non vi è contrasto tra volontà e dichiarazione e quindi gli effetti si producono tra le parti contraenti, sicché si tratterà solo di stabilire se l'accordo stesso valga come mandato senza rappresentanza o come negozio fiduciario o come negozio di accertamento".*

rileva, piuttosto, una parziale deviazione dal programma economico stabilito nell'atto costitutivo[12].

In merito, riprendendo da una nota sentenza[13], nella quale, si giudicava simulato l'atto costitutivo di una società che di fatto non aveva esercitato alcuna attività imprenditoriale, come specificato nello scopo sociale, ma si limitava all'acquisto ed alla gestione mediante locazione di un fondo rustico.

Secondo quando stabilito dalla Corte, i requisiti essenziali per la configurazione della società erano rappresentati dal complesso aziendale correttamente organizzato ma nel momento in cui i soci hanno voluto il mero godimento, allora la società era costituita solo apparentemente e si desumeva la volontà di mantenere tra loro la comproprietà dei beni per avere un maggior vantaggio fiscale.

Pertanto, la Suprema Corte conclude con l'accomunare l'inattività dell'impresa con la simulazione.

In un secondo momento rispetto la sentenza in commento, la Cassazione mutando orientamento, ha affermato che *"se una società viene costituita per lo svolgimento di un'attività economica, ma contrariamente al dichiarato scopo sociale limiti la sua attività all'acquisto di un immobile ed alla sua concessione in locazione, è doverosa e non irrilevante l'indagine diretta ad accertare se il negozio costitutivo della società sia simulato e dissimuli, fra gli apparenti soci, una situazione di comproprietà dell'immobile di cui le quote sociali rappresentano solo le quote di appartenenza (…) la semplice in esecuzione dello scopo sociale non basta di per sé ad integrare la prova della simulazione dell'atto costitutivo, essendo a tal fine necessario dimostrare che la non attuazione di esso è stata preordinata da tutte le parti dell'asserito accordo simulatorio"*[14].

---

[12] Sulla compatibilità tra atti posti in essere dall'imprenditore e programma imprenditoriale, Ficari V., "*Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*", Padova, 2004, pagina 181. Vedi anche Tassani T., "*Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi",* Milano, 2007.

[13] Si fa riferimento alla Sentenza della Corte di Cassazione 1 dicembre 1987, n. 8939.

[14] Sentenza della Corte di Cassazione 9 luglio 1994, n. 6515. Nello stesso argomento si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione 28 aprile 1997, n. 3666.

Il problema chiaro è che, non rientrando esplicitamente tra le cause che comportano la nullità del contratto [15], la simulazione determina l'inesistenza del negozio sociale ma non la nullità del contratto.

Sul punto, anche di recente, la Corte [16] ha escluso la possibilità di configurare la nullità dell'atto costitutivo per simulazione.

In dottrina, molti si sono espressi per trovare delle argomentazioni valide per "scoprire" le società non operative, tra queste c'era chi ipotizzava la repressione dell'abuso della società giuridica attraverso l'applicazione di altre fattispecie previste dalla Legge, quali ad esempio, la frode alla Legge regolata dall'articolo 1344 del codice civile [17] *"nella misura in cui il contrasto tra lo scopo di attività imprenditoriale enunciato nel contratto societario e l'attività di mero godimento effettivamente poi svolta dai soci della società, diviene strumento per l'elusione di norme imperative"*[18].

Nella realtà, è bene precisare che si tratta di soluzioni che hanno trovato applicazione solo in alcuni casi rari.

Si ritiene, dunque, che siano affidati al Legislatore tributario tutti quegli interventi di contrasto al fenomeno dell'abuso della persona giuridica e in particolare delle società di comodo.

Un modo per cercare di ostacolare l'utilizzo improprio della struttura societaria costituita con la sola finalità di conseguire vantaggi personali che singolarmente non sarebbero perseguibili o per eludere l'applicazione

---

[15] Esplicitate dall'articolo 2332 del codice civile: *"Avvenuta l'iscrizione nel registro delle imprese, la nullità della società può essere pronunciata soltanto nei seguenti casi: 1) mancata stipulazione dell'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico; 2) illiceità dell'oggetto sociale; 3) mancanza nell'atto costitutivo di ogni indicazione riguardante la denominazione della società, o i conferimenti, o l'ammontare del capitale sociale o l'oggetto sociale. La dichiarazione di nullità non pregiudica l'efficacia degli atti compiuti in nome della società dopo l'iscrizione nel registro delle imprese. I soci non sono liberati dall'obbligo di conferimento fino a quando non sono soddisfatti i creditori sociali. La sentenza che dichiara la nullità nomina i liquidatori. La nullità non può essere dichiarata quando la causa di essa è stata eliminata e di tale eliminazione è stata data pubblicità con iscrizione nel registro delle imprese. Il dispositivo della sentenza che dichiara la nullità deve essere iscritto, a cura degli amministratori o dei liquidatori nominati ai sensi del quarto comma, nel registro delle imprese".*

[16] Sentenza della Corte di Cassazione 29 dicembre 2011, n. 30020.

[17] *"Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa".*

[18] Deotto D., *"Senza abuso della persona giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione",* op. cit., pagina 1854.

di una specifica disciplina meno favorevole, è stato quello di applicare una tassazione specifica per dissuadere dalla scelta di utilizzo di un involucro societario ed intestare beni che nulla hanno a che vedere con l'attività economica.

Prima di tutto va verificato se la disciplina sulle società di comodo sia da intendere quale norma antievasiva oppure antielusiva.

Il Legislatore interviene in tema di *"elusione"*[19] attraverso delle norme implicitamente antielusive. In questo caso, l'antielusività è racchiusa nella *ratio* della norma stessa, si tratta di una categoria tipizzata che ha come scopo primario quello di impedire al contribuente di attuare pratiche elusive. Essendo prevista *"una procedura che permette all'amministrazione di autorizzare la disapplicazione, su richiesta del contribuente, nei casi concreti in cui non ne ricorra la ratio"* [20], l'Amministrazione ha il potere normativo di disapplicare *"le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario"*[21] qualora non vi siano effetti elusivi a determinati comportamenti posti dal contribuente.

Il Legislatore consente, dunque, per via amministrativa la disapplicazione di specifiche norme di legge antielusive.

L'articolo 37–bis, comma 1 del Decreto in esame risulta determinante per capire che, nel momento in cui si verifica un *"vantaggio fiscale"*, quale ad esempio, un rimborso o una riduzione d'imposta, in assenza di *"valide ragioni economiche",* conseguito mediante l'aggiramento di un *"obbligo o divieto fiscale"*, si è in presenza dell'elusione.

Pertanto nella prassi, l'Amministrazione Finanziaria può disconoscere il vantaggio tributario conseguito e sancire il pagamento delle imposte che

---

[19] Con il termine si intende: *"l'aggiramento di una norma tributaria, volto a ridurre o a eliminare l'onere fiscale in essa sancito, mediante elaborate operazioni contrattuali o negoziali predisposte nel rispetto della legge. In ciò la differenza con l'evasione, che costituisce invece un illecito"*. Da Enciclopedia Treccani.it.

[20] La Rosa S., *"Nozione e limiti delle norme antielusive analitiche"*, in Corriere Tributario, anno 2006, pagina 3092.

[21] Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

sarebbero state dovute per effetto dell'inopponibilità del comportamento nei confronti della stessa[22].

L'aver scelto un'alternativa fiscalmente meno onerosa, è giudicato come un raggiro, ed in quanto tale, elusivo. Si richiede infatti che lo scopo economico dell'operazione sia tale, per cui essa si sarebbe verificata anche senza vantaggi fiscali.

L'articolo 37–bis racchiude, nei primi tre commi ed anche nell'ottavo, delle norme che attribuiscono dei poteri all'Amministrazione, quali il potere impositivo antielusivo e la possibilità di disapplicare una norma con *ratio* antielusiva. Invece, i commi rimanenti disciplinano le modalità di esercizio del potere impositivo attraverso delle norme procedimentali.

Attenzione che in tema di procedimento antielusivo, il primo ed il secondo comma del disposto in analisi, può essere applicato solo con riferimento alle fattispecie previste nel comma terzo[23], del medesimo articolo, in quanto non ha portata generale. I commi successivi invece, sono applicabili a tutte le altre fattispecie elusive purché relative alle imposte dirette.

Quindi per quanto riguarda l'accertamento di imposte dirette eluse si applicheranno i commi successivi al terzo, escluso l'ottavo, rispettivamente in tema di contradditorio, di motivazione dell'avviso di accertamento, di riscossione e di rimborsi.

Resta da capire quali siano le garanzie da stabilire in caso di accertamenti antielusivi di altre imposte.

---

[22] Secondo quanto stabilito dall'articolo 37–bis, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600. L'inopponibilità in questione ha una valenza esclusivamente fiscale, per cui i comportamenti posti in essere dai contribuenti sono, in ogni caso, validi e rilevanti sul piano civilistico.

[23] *"Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c), c-bis) e c-ter), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917".*

La dottrina, ognuna motivando in modo diverso, ritiene che è d'obbligo il contradditorio in ogni ipotesi di accertamento antielusivo[24].

Secondo molti, detto obbligo proviene dai *"principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione"* [25], sanciti dall'articolo 97, della Costituzione[26].

A seguito di una procedura impositiva con contradditorio obbligatorio si può dunque emettere il provvedimento impositivo antielusivo, in cui l'Amministrazione Finanziaria ha l'obbligo di richiedere al contribuente dei chiarimenti prima di emettere l'avviso di accertamento, quest'ultimo deve rispondere entro 60 giorni esponendo le sue motivazioni economiche dell'operazione posta in essere.

Nell'avviso deve essere indicato il *"vantaggio fiscale",* la ragione giuridica per cui viene giudicata l'operazione del contribuente come *"diretta ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario"*, in particolare, la norma che è stata elusa e non tanto ai principi generali, ed infine la dimostrazione che il contribuente non ha agito per *"valide ragioni economiche".*

In merito al concetto di elusione proprio dell'articolo 37-bis, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, diviene interessante l'analisi della Risoluzione Ministeriale n. 84/E, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate in data 27 novembre 2013.

L'Ufficio, in tale documento, esamina le conseguenze dell'inopponibilità sopraccitata, mettendo in luce come la stessa abbia valore solo ai fini

---

[24] Confronta, Contrino A., "*Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali", in* Diritto e pratica tributaria, anno 2009, parte prima, pagina 477; Nussi M., "*Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimentali, processuali e sanzionatori*", in Giustizia Tributaria, anno 2009, pagina 9; Pierro M., "*Abuso del diritto: profili procedimentali*", in Giustizia Tributaria, anno 2009, pagina 12.

[25] Ferlazzo Natoli L., "*Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*", in Bollettino tributario d'informazioni, anno 2010, pagina 485; Marcheselli A., "Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali", Milano, 2010, pagina 19; Marongiu G., "Lo statuto dei diritti del contribuente", Seconda edizione, Torino, 2010, pagina 142.

[26] *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge".*

delle imposte dirette e non si ripercuota sotto il profilo civilistico e quello delle imposte indirette.

Il caso riguarda un contribuente che ha proposto interpello ordinario[27] per conoscere gli effetti di un accertamento attuato ai sensi dell'articolo 37-bis, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

In tale documento, l'Ufficio ha ritenuto elusiva l'operazione straordinaria di "trasformazione", attuata nel 2002 dalla società istante, la quale è passata dalla forma giuridica di società a responsabilità limitata a società semplice.

Non riconoscendo gli effetti della trasformazione l'Agenzia ha perciò ricalcolato il reddito imponibile ai fini IRES ed IRAP tenendo conto del regime previsto per le società di capitali e non quello delle società semplici.

I quesiti richiesti dall'istante erano sostanzialmente due: effettuare una nuova trasformazione e ritornare società a responsabilità limitata, oppure far aderire la società semplice al consolidato fiscale nazionale ed alla liquidazione IVA di gruppo, con consolidante e controllante la società Alfa Spa.

Nella risposta l'Agenzia ha voluto sottolineare che l'inopponibilità in esame ha effetto solo per quanto riguarda le imposte dirette che si intendono eluse quindi gli altri effetti perseguiti rimangono impregiudicati.

Infatti secondo il profilo civilistico il fatto di aver accertato il carattere elusivo dell'operazione di trasformazione non comporta alcuna contestazione sulla validità o correttezza della stessa, in quanto l'inopponibilità nulla ha a che vedere con il regime di responsabilità che passa da limitata ad illimitata tipico delle società semplici.

Sul fronte delle imposte dirette è come se la trasformazione non fosse mai avvenuta, perché con l'accertamento l'Agenzia ha provveduto a rideterminare il reddito imponibile secondo la normativa dei soggetti IRES perciò specifica che l'ulteriore trasformazione da società semplice a

[27] Ai sensi dell'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Cosiddetto *"Statuto del contribuente"*.

società a responsabilità limitata *"non costituirà né realizzo, né distribuzione di plusvalenze e minusvalenze di beni"*[28].

Inoltre l'Agenzia precisa che, dal punto di vista delle imposte dirette, la società semplice dovrà comunque comportarsi in tutto e per tutto come una società a responsabilità limitata, adempiendo anche all'obbligo della tenuta dei libri e delle scritture contabili[29].

Alla società semplice non sarà nemmeno permesso di partecipare al consolidato nazionale né tantomeno alla liquidazione IVA di gruppo perché la nozione di controllo prevede come requisito essenziale la forma giuridica di società di capitali[30].

Per quanto riguarda invece le impose indirette il passaggio da società semplice a società a responsabilità limitata è un'operazione fuori campo IVA[31], invece per quanto riguarda l'imposta di registro[32] in somma fissa pari a 168 euro (200 euro dal 1° gennaio 2014) e lo stesso vale in caso di eventuali imposte ipotecarie e catastali da versare in presenza di immobili[33].

Si può quindi concludere che, il vero elemento, per poter inquadrare la disciplina delle società di comodo tra quelle di carattere antielusivo, è la possibilità di disapplicare la normativa mediante la presentazione di una istanza d'interpello disapplicativo prevista dall'articolo 37-bis, comma 8 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, si tratta di una procedura di particolare rilievo perché permette di rivolgersi all'Amministrazione Finanziaria per tutte quelle fattispecie con potenziale carattere elusivo.

---

[28] Ai sensi dell'articolo 170, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Questo è un chiarimento importante, visto che, in assenza di tale pronuncia, sarebbe perlomeno restata in dubbio una visione realizzativa dell'operazione in virtù del comma 2 dell'articolo 171, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, il quale, come noto, dispone l'assimilazione al conferimento della trasformazione da ente non commerciale, quale può essere assimilata la società semplice, in società commerciale, quale è appunto la Srl.

[29] Ai sensi dell'articolo 14, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

[30] Requisito soggettivo richiesto sia dall'articolo 120, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, per il consolidato, che dal Decreto Ministeriale 13 dicembre 1979, per l'Iva di gruppo.

[31] Ai sensi dell'articolo 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

[32] Rientrando la citata operazione tra le *"altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe",* di cui alla lettera c), dell'articolo 4, Parte Prima, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

[33] Ai sensi dell'articolo 10 e dell'articolo 4, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Il fatto di affermare che *"la disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, allo scopo di contrastare le cosiddette società di comodo e, in particolare, 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"*[34] fa intendere che vi sia anche una *ratio* antievasiva della disciplina in esame.

In realtà il perno su cui si basa l'intera norma è il "test di operatività" e la conseguente presunzione che se la società non supera un determinato ricavo minimo è considerata "non operativa".

La presunzione si sviluppa dal concetto che determinati beni societari, quali immobili, partecipazioni, crediti ed altri ancora, già nella normalità sono in grado di produrre dei "frutti" tanto più in un contesto societario. Ecco che il reddito minimo forfetario stabilito sulla base degli stessi beni ha come obbiettivo quello di disincentivare un utilizzo improprio dello schermo societario al fine di effettuare intestazioni patrimoniali "di comodo".

Il fatto di colpire i risultati societari mediante l'applicazione di un'aliquota molto vicina a quella IRPEF, la quale viene assoggettata al reddito delle persone fisiche sulla base di determinati scaglioni previsti dalla Legge, giustifica la logica antievasiva di base che colpisce l'uso improprio dello strumento societario[35].

Con il recente intervento normativo[36] vengono meno le conclusioni fin qui dette.

Ritenendo "non operative" le società che hanno dichiarato delle perdite per tre esercizi consecutivi oppure che hanno chiuso l'esercizio in perdita per due anni ed in uno non hanno conseguito ricavi almeno pari a quelli minimi presunti, fa si che quando dette perdite sono effettive non

---

[34] Confronta la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E.

[35] La novità introdotta dall'articolo 2, comma 36–quinquies, del Decreto Legislativo 13 agosto 2011, n. 138 in base alla quale viene stabilito che dal periodo d'imposta 2012 l'aliquota IRES è maggiorata di 10,5 punti percentuali, portandola quindi al 38%. Per i dettagli si veda il capitolo terzo.

[36] Sempre con riferimento al Decreto Legislativo 13 agosto 2011, n. 138.

coincidono con l'abuso dello strumento societario, con la simulazione, con l'interposizione fittizia o la non operatività del soggetto, perché può accadere di conseguire delle perdite pur superando la soglia dei ricavi minimi.

Pertanto questa nuova disciplina fa intendere che le società di comodo sono divenute un pretesto valido per ogni situazione, sia essa intesa come ipotesi di evasione, di elusione, di simulazione o addirittura di antieconomicità, nel senso che la presenza di perdite giustifica il fatto che la gestione risulti svantaggiosa, presunzione che può anche essere legittima ma non ha nulla a che vedere con la *ratio* ispiratrice della disciplina delle società di comodo.

Nella disciplina delle società non operative viene individuato non un *"fatto ignorato"* bensì un *"effetto ignorato"*[37], infatti si considerano non operativi i soggetti che non superano il "test di operatività" ed è quindi un primo effetto quello di risultare non operativo, che ha come conseguenza il fatto che, se non si riesce a dare prova di aver compiuto gli atti economici dell'attività imprenditoriale previsti dall'articolo 2247 del codice civile[38], scatta la seconda presunzione, cioè che il reddito da dichiarare ai fini IRES ed IRAP non può essere inferiore al minimo stabilito dalla norma.

Queste presunzioni a *"catena"* valgono anche per la nuova previsione[39] che individua il fatto di avere conseguito delle perdite quale elemento giustificativo della presunzione di "non operatività".

In conclusione per come è formulato l'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, l'onere di dimostrare, che non si è in presenza di un semplice involucro societario al fine di occultare la proprietà di beni dei soci per un utilizzo personale e non dell'attività d'impresa, spetta al

---

[37] Dall'articolo 2728, del codice civile si evince che *"Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa".*
Le presunzioni legali sono quelle il cui valore probatorio è riconosciuto automaticamente dalla legge, senza che il giudice le possa valutare liberamente. Conseguenze che la legge trae da un fatto noto per individuare un fatto ignorato.

[38] Sul contratto di società che si differenzia come sopra spiegato da quello della comunione a scopo di godimento.

[39] Disciplina delle perdite sistemiche.

contribuente. Tale presunzione legale relativa permette al contribuente di dimostrare che la società è un'organizzazione di mezzi e persone che perseguono uno scopo comune per poi dividerne gli utili. Qualora ciò non accadesse, dovrà motivare quali sono state le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il perseguimento dello scopo sociale, in modo da non dover dichiarare un reddito minimo presunto.

Partendo quindi da un primo tentativo di individuare le cause che spingono all'impedimento della costituzione di società di comodo si può capire che tale repressione è affidata più che alla legislazione civilistica, ad un trattamento fiscale disincentivante.

Sotto l'aspetto fiscale nello stabilire le norme che regolano la disciplina sulle società di comodo, si è fin da subito cercato di strutturarle seguendo due direttrici di base, al fine di frenare la crescita costante a questi tipi di società.

La prima penalizzando la continuità di tali società mediante l'imposizione di oneri tributari maggiori; la seconda agevolando lo scioglimento delle società esistenti in modo da incentivare l'uscita dal regime. Pertanto oltre alla disposizione di un reddito minimo presunto, veniva stabilito un termine entro il quale deliberare il proprio scioglimento[40].

La disciplina si articola su due ordini di disposizioni, quelle di carattere strutturale ed altre di carattere congiunturale.

Le prime permangono nel tempo e sono caratterizzate dalla presunzione di un reddito minimo quantificato sulla base degli assetti patrimoniali, dai limiti alla compensazione del credito IVA maturati durante l'anno e dall'utilizzo delle perdite.

Le seconde sono circoscritte ad un arco temporale con la previsione di agevolazioni per lo scioglimento o la trasformazione delle società non operative.

[40] Dopo l'ultimo termine stabilito dalla Legge 27 dicembre 2007, n. 244, cosiddetta "Legge Finanziaria 2008", non è più stato possibile usufruire dello scioglimento agevolato. Per approfondimenti si veda il paragrafo 4.2.

Si può chiaramente capire che la disciplina inerente le "società di comodo"[41] è sorta per penalizzare tutte quelle società che invece di *"esercitare un'effettiva attività commerciale"*[42] sono costituite con lo scopo di amministrare e gestire esclusivamente i patrimoni personali dei soci e non della società.

La finalità della normativa rimane tuttora quello di disincentivare l'utilizzo anomalo dello schermo societario per l'intestazione di cespiti di *"mero godimento"*[43] per i soci.

Con riferimento a questa situazione, ciò che interessa maggiormente sono gli effetti in ambito tributario, perciò sotto il profilo civilistico la vicenda passa in secondo piano, per porre l'attenzione sull' impatto che hanno le scelte sociali sul reddito dei soggetti facente parte la società.

Per quanto riguarda le intestazioni societarie di comodo, il soggetto che dispone del cespite non coincide con il soggetto che lo utilizza, da qui le ragioni per cui il socio persona fisica intesta alla società i propri beni non inerenti all'attività imprenditoriale e utilizzati per altri scopi non commerciali, dai soci[44].

Si tratta di tutti quei beni che non contribuiscono alla produzione dell'utile o della perdita fiscale perché non sono beni *"oggetto dell'attività"* e pertanto non strumentali all'attuazione del programma societario.

A fronte di tale utilizzo i soci non corrispondono nemmeno un centesimo, anzi al contrario possono ricavarne addirittura una rendita, ad esempio dalla locazione di immobili. Ma l'intestazione dei beni alla società avviene principalmente per una questione impositiva, se quest'ultimi fossero intestati alla persona fisica subirebbero una tassazione maggiore rispetto che la società, questo per nascondere la propria condizione patrimoniale e

---

[41] Si fa riferimento all'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[42] Come specifica la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E.

[43] Stevanato D e Lupi R., *"Le nuove norme sulle società di comodo, tra antievasione, pedagogia e scioglimento agevolato",* in Dialoghi di Diritto Tributario,op. cit., pagina 1436.

[44] Il *"Principio di inerenza"* costituisce uno dei principali requisiti affinché un costo possa determinare una riduzione della base imponibile ed è considerato altresì una clausola generale per prevenire gli abusi dell'impresa-contribuente. Affinché un componente negativo possa essere preso in considerazione nel calcolo del reddito d'impresa, è necessario che sia giudicato inerente all'attività imprenditoriale.

apparire meno abbienti e proprietari di meno beni di quanti effettivamente se ne dispone.

L'azione di controllo dell'Amministrazione Finanziaria risulta quindi difficoltosa ed è per questo che si basa sulla presunzione di un reddito minimo.

Sulla base di quanto premesso il prelievo che avviene sulle società definite non operative dalla Legge assume le caratteristiche di un prelievo patrimoniale sull'abuso della personalità giuridica e della forma societaria.

L'imposizione patrimoniale nella disciplina della società di comodo si fonda su una *"connessione diretta tra valori patrimoniali ed imponibile"* che *"si traduce in una funzione di proporzionalità costante: più aumentano gli indici patrimoniali più aumenta la redditività stabilita dal legislatore"*[45].

I dubbi che possono sorgere sono, se nella realtà esiste una connessione effettiva tra reddito attendibile e valori patrimoniali, e se tale connessione *"si esprima mediante una funzione di proporzionalità costante e diretta"*[46].

In generale la concreta connessione tra patrimonio e reddito è oggettivamente riscontrabile, difficile è invece per le società di comodo riuscire a quantificare in modo razionale e coerente il reddito imputabile alle stesse. Questo si risolve mediante l'individuazione normativa di "coefficienti presuntivi medi" che vengono applicati al patrimonio societario invece che al reddito. Resta comunque complicato riuscire a stabilire a priori e con sufficiente precisione le diverse percentuali di redditività media a causa della complessità dei fattori che incidono sulle categorie di beni patrimoniali di una società.

Per i soggetti non operativi, l'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, prevede un sistema incentrato sulla predeterminazione dell'imponibile attraverso una serie di percentuali[47] calcolate sui valori di determinati componenti patrimoniali, stabilendo, sulla base di un rapporto di proporzionalità diretta tra il valore degli elementi capitalistici e la

[45] Tosi L., *"Le società di comodo"*, Padova, 2008, pagine 4 e 5.
[46] *Ibidem,* pagina 6.
[47] Che vedremo in dettaglio nei prossimi capitoli.

redditività societaria, il rendimento minimo derivante dalle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie[48].

Questa articolata struttura normativa ha lo scopo di assicurare che le società in esame, a prescindere dalla produzione effettiva dell'utile, concorrano alle spese pubbliche con riferimento ai parametri patrimoniali dell'attivo di bilancio.

La capacità contributiva[49] delle società non operative si sintetizza nella potenzialità dei beni posseduti di produrre reddito.

Attenzione che la potenzialità descritta non è esclusa nel momento in cui si produce un reddito nullo o quasi nullo, bensì nel momento in cui viene provato mediante l'interpello disapplicativo che a causa di specifiche circostanze è stato impossibile realizzare il reddito atteso.

Il fatto di tassare i soggetti considerati *"fiscalmente pericolosi"* sul patrimonio, significa colmare eventuali lacune circa la copertura delle connesse forme di capacità contributiva previste dall'ordinamento ma nascoste attraverso l'abuso della forma giuridica societaria[50].

A questo punto è possibile concludere che la funzione base di evitare la costituzione ed il perseguimento in vita delle società di comodo è strettamente correlata con le finalità antielusive o antievasive della normativa in esame.

Il sintomo, che fa intendere l'inesistenza di un'effettiva attività economico–imprenditoriale, scatta nel momento in cui non viene raggiunto un livello minimo di ricavi, legati al valore dei beni patrimoniali produttivi di reddito, e quindi si desume un utilizzo anomalo della forma societaria con lo scopo di aggirare una o più norme tributarie.

Consequenziale a tali comportamenti è la presunzione legale di occultamento di materia imponibile e la conseguente attuazione di criteri

---

[48] Si veda, Tosi L., "*Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale"*, Milano, 1999, pagina 360.

[49] Ai sensi dell'articolo 53, della Costituzione: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

[50] Si veda Cermignani M., "*Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive",* in Diritto e Pratica Tributaria, anno 2011, pagina 269.

che permettono di stabilire una base imponibile “figurativa” su coefficienti correlati al valore del patrimonio sociale.

Nonostante però i tentativi da parte del Legislatore di rendere la normativa fiscale sulle società di comodo quanto più vicina alla realtà economica[51] il prelievo tributario continua a palesarsi come un’imposta patrimoniale connessa all’utilizzo improprio della società.

Ne deriva che la funzione principale di tale assetto rimane quella di ostacolare, mediante lo strumento fiscale, il formarsi di involucri societari commerciali per realizzare finalità diverse[52] rispetto a quanto stabilito dalla Legge, piuttosto che quella di recuperare l’imposta elusa.

Il nucleo dell’intera disciplina si risolve offrendo la possibilità al contribuente di dimostrare l’effettiva operatività dell’impresa e il comportamento non elusivo dello stesso, motivando con le “oggettive situazioni” che non hanno reso possibile il superamento del “test di operatività”, mediante istanza d’interpello disapplicativo della norma antielusiva.

[51] Sia mediante le ipotesi di disapplicazione automatica, sia attraverso l’istituto dell’interpello disapplicativo ai sensi dell’articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nei casi di “oggettive situazioni” che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimi presunti.

[52] Intese attività non commerciali, non imprenditoriali e di accumulo di capitale per trarre vantaggi fiscali.

CAPITOLO SECONDO - I PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE

2.1 SOGGETTIVI

La disciplina delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724[53] e successivamente modificata dall'articolo 3, commi 37–45, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, la cui impostazione rimane tuttora vigente e modificata solo nei suoi meccanismi applicativi.

Rientrano tra i soggetti cui si applica la disciplina, le società di capitali (per le quali si intendono: società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni); le società di persone (quali: le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettere a) e b), del DPR 22 dicembre 1986, n.917[54] fatta eccezione delle società semplici); le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

I soggetti con natura giuridica diversa da quelle sopra elencate sono esclusi dalla normativa in esame, quali per esempio, le società cooperative, società consortili e di mutua assicurazione, enti commerciali diversi dalle società, enti non commerciali, società ed enti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, salvo il caso in cui siano da considerare ai fini fiscali residenti in Italia in forza della presunzione di "esterovestizione" di cui al comma 5–bis, dell'articolo 73, del Tuir[55].

---

[53] Cosiddetta "Legge finanziaria 1995".

[54] Si veda la circolare dell' Agenzia delle Entrate, del 26 febbraio 1997, n.48/E. Ossia società di armamento e le società di fatto o irregolari che svolgono attività commerciale.

[55] Precisato dalla circolare dell' Agenzia delle Entrate, del 04 luglio 2007, n.25/E.

2.1.1 Le cause di esclusione

Per i soggetti rientranti nel campo di applicazione della norma, esistono cause di esclusione in base a determinati parametri o associate a caratteristiche soggettive del contribuente[56].

Dunque si sottraggono di diritto dalla disciplina delle società non operative; tutti quei soggetti che per la particolare attività svolta, sono obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali, tra cui, in particolare, le società finanziarie che operano nel pubblico ai sensi dell'articolo 106, del Decreto Legislativo 1 settembre 1993, n. 385, i CAAF di cui al Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, le società costituite da enti locali territoriali ai sensi dell'articolo 113, comma 4, lettera a), e dell'articolo 116, del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267; e le società a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione *ex lege,* in società per azioni di tutti quegli enti appartenenti alla categoria delle cosiddette "partecipazioni pubbliche"[57]. Vanno aggiunte le banche, le società di factoring, le assicurazioni, le SICAV, le società di intermediazione mobiliare, nonché le società di project financing[58]. L'obbligatorietà deve essere imposta dalla legge, pertanto restano esclusi gli atti aventi forza di legge: decreti legge, decreti legislativi, leggi regionali e provinciali, regolamenti governativi e ministeriali[59].

I soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta; che dal punto di vista operativo si individua con la data di inizio attività e con l'attribuzione della partita Iva.

---

[56] Modifiche apportate dall'articolo 1, commi 128 e 129, della Legge Finanziaria 2008 e commentate nella circolare dell' Agenzia delle Entrate, del 14 febbraio 2008, n. 9/E.
[57] Come indicato nella circolare dell' Agenzia delle Entrate del 4 luglio 2007, n. 25/E.
[58] Disciplinate dall'articolo 156, del Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n. 163.
[59] Vedi Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 12 marzo 2007, n. 43, nel caso di specie si trattava di rispettare i requisiti richiesti dal bando provinciale per la partecipazione ad una gara d'appalto.

C'è però un dibattito su cosa si intende per *"primo periodo d'imposta"*, mentre da un lato si da importanza al dato formale e quindi dell'apertura della partita Iva a prescindere dall'effettivo avvio dell'attività produttiva[60]; dall'altro si evidenzia il dato sostanziale del proseguimento dell'attività da parte di un nuovo soggetto, è il caso di operazioni straordinarie quali; fusioni, scissioni e conferimenti, dove anche se il soggetto ha aperto la partita Iva in quel periodo non si può considerare come se fosse il primo periodo d'imposta per il fatto che esso continua l'attività di altri, ed è quindi soggetto *ab origine* alla disciplina delle società di comodo.

Le società in amministrazione straordinaria, in quanto il riferimento allo stato di amministrazione controllata è superato dalla soppressione della procedura operata con la riforma del diritto fallimentare[61].

Le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente[62].

Le società che esercitano pubblici servizi di trasporto, l'esercizio deve essere diretto e quindi non mediante la partecipazione ad una società operante nel settore[63].

Le società con un numero di soci almeno pari a cinquanta, la qualità di socio deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta. In questo caso il legislatore ha voluto escludere automaticamente tutte quelle società con compagini sociali fortemente articolate, dove risulta più difficile l'ipotesi che la loro costituzione possa avvenire per mera comodità ai fini fiscali, tanto che nel corso delle varie modifiche alla legge originaria il numero di soci viene ridotto da 100 a 50[64].

Le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti superiore alle dieci unità, manifestano una vitalità che è

---

[60] Precisa l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 24 maggio 2007, n. 25/E.

[61] Decreto Legislativo del 9 gennaio 2006, n. 5. Rubricato *"Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali"*.

[62] *Idem.*

[63] Come chiarito nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 12 marzo 2007, n. 43/E.

[64] Novità introdotte dalla lettera b), del comma 128, dell'articolo 1, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244. Cosiddetta "Legge Finanziaria 2008".

incompatibile con lo status di società non operativa. Resta da chiarire che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma deve esistere per tutti i giorni di osservazione, ciò significa che se anche per un giorno soltanto dei due esercizi precedenti il numero dei dipendenti è inferiore a dieci, la circostanza necessaria per l'esclusione automatica non si è verificata. Indirettamente e coerentemente con la *ratio* della causa di esclusione si deve ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale si effettua il test di operatività[65]. Inoltre nel conteggio vanno inclusi tutti i lavoratori subordinati[66] e non quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente[67].

Le società il cui valore della produzione, calcolato come totale del raggruppamento A del Conto Economico[68], sia superiore al totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale. La logica è dunque quella di escludere dall'ambito di applicazione della norma quelle "società che evidenziano tassi di rendimento di oltre il 100%"[69] ciò significa che la tendenza è quella di esonerare le imprese che presentano un'elevata produttività rispetto al valore dei propri assets. I due parametri vanno considerati secondo i corretti principi contabili, con irrilevanza, invece, dei valori di mercato o di quelli fiscali.

Per quanto riguarda invece i soggetti in contabilità semplificata[70] si deve tener conto ai fini di applicazione della norma degli stessi elementi richiesti ma evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

---

[65] Come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n.9/E.

[66] Articolo 2094, del codice civile: *"E' prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore".* Contratto a tempo determinato o indeterminato.

[67] Percepiti in mancanza di un rapporto di lavoro subordinato e regolati dall'articolo 50, del Tuir. Come ad esempio i compensi agli amministratori o collaboratori a progetto.

[68] Vedi articolo 2425, del codice civile.

[69] Si veda: Odorizzi C., *"Stretta per le società di comodo dal 2012: cause di esclusione o di disapplicazione automatica della disciplina"*, in Guida alla contabilità e bilancio, anno 2012, pagina 38.

[70] Specifica la circolare dell'Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n.9/E.

Le società partecipate da enti pubblici almeno per il 20% del capitale sociale, la soglia minima di partecipazione deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta. È chiaro che la presenza di un "controllo" pubblico possa escludere la natura di comodo della società.

Inoltre è bene specificare che l'esclusione opera solo per quanto riguarda le partecipazioni dirette, mentre non può essere considerata automaticamente per quelle indirette[71].

Le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo.

Vale la pena sottolineare l'importanza della precisazione normativa riguardante le società in concordato preventivo, in quanto la presenza dell'Autorità Giudiziaria, che ne controlla lo svolgimento, contrasta con il perfezionamento di manovre elusive tali da giustificare l'applicazione della disciplina in esame. Prima della modifica si riteneva che non fossero causa di esclusione bensì dovessero presentare istanza di disapplicazione[72].

Infine, le società che risultano congrue e coerenti agli studi di settore[73], è sufficiente che la condizione sia verificata per il solo esercizio oggetto di dichiarazione e non per l'intero triennio utilizzato per i calcoli dei ricavi utili ai fini del test di operatività. Per congruità si intende il risultato che emerge a seguito dell'applicazione degli studi Gerico che tengono conto anche della "*normalità economica*"[74], di conseguenza la congruità è data dal maggior valore tra: il livello minimo che deriva dall'applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalità economica; e il livello puntuale di riferimento risultante senza tener conto dei medesimi indicatori. In termini di coerenza si desume che la società debba essere correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica.

---

[71] Secondo la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 6 ottobre 2008, n. 373/E.
[72] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2007, n.44/E, pagina 22.
[73] Secondo la Legge 29 ottobre 1993, n. 427.
[74] Di cui all'articolo 1, comma 14, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Tali indicatori, diversi da quelli di normalità economica che influenzano i livelli di congruità, ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.

2.1.2 Le cause di disapplicazione automatica

Oltre alle cause di esclusione precedentemente elencate si può incorrere in ulteriori situazioni in cui le società, pur risultando non operative a seguito dei test, possono disapplicare la norma senza ricorrere all'istanza d'interpello.

L' articolo 1, comma 128, lettera f), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha inserito il comma 4–ter, nell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, il quale attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle Entrate la facoltà di individuare situazioni oggettive che permettono di disapplicare la disciplina delle società non operative senza dover presentare istanza d'interpello. La seguente disposizione si è attuata a seguito dell'emanazione dei provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, e successiva modifica dell'11 giugno 2012, n. 87956.

La differenza sostanziale tra la natura delle cause di esclusione e quelle di disapplicazione sta nel fatto che le prime esonerano il contribuente a compiere il test di operatività e quindi è sottratto dalla disciplina delle società non operative se rientra in una delle situazioni precedentemente descritte; le seconde, invece, si verificano sulla base di determinati presupposti. In quest'ultimo caso infatti il contribuente rientra tra i soggetti inclusi nella disciplina delle società non operative, non supera i test di operatività, ma per determinate situazioni oggettive, stabilite con provvedimento dall'Agenzia delle Entrate, la norma viene disapplicata in

quanto la circostanza non viene vista come intento elusivo e pertanto vengono meno le conseguenze normalmente previste.

Le cause di disapplicazione riguardano: le società in stato di liquidazione che in dichiarazione dei redditi si impegnano a richiedere la cancellazione dal registro delle imprese [75] entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'esercizio successivo. La disapplicazione vale per il periodo d'imposta dell'impegno, quello precedente ed il successivo; ad esempio, per il periodo d'imposta 2012, l'impegno verrà rilasciato nella dichiarazione redditi 2013, il termine per la cancellazione sarà il 30 settembre 2014 e la disapplicazione ha efficacia, in questo caso, per i periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014. Da notare il fatto che la norma non pone il limite temporale pari all'inizio o alla durata della fase di liquidazione, bensì a tutte quella società che da anni sono in stato di liquidazione ma assumono l'impegno alla cancellazione solo in un determinato anno. Nel caso in cui la cancellazione non fosse richiesta entro i termini indicati, la disapplicazione decade.

Le società in stato di fallimento, liquidazione giudiziaria e coatta amministrativa, in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione riguarda tutti i periodi d'imposta antecedenti all'avvio delle procedure, il termine di presentazione della dichiarazione, invece, scade successivamente.

Le società sottoposte a sequestro penale o a confisca o altre fattispecie analoghe, in tutti quei casi in cui il Tribunale, in sede civile, abbia provveduto alla nomina di un Amministratore Giudiziario. La causa ha effetto dal periodo d'imposta in cui avviene la nomina dell'Amministratore Giudiziario e continua fino alla cessazione della procedura.

Le società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo relativamente ad un periodo d'imposta precedente e riguardano circostanze oggettive indicate nell'istanza ma che non hanno subito variazioni. La validità temporale perdura per il periodo d'imposta in cui è

[75] Secondo quanto previsto dagli articoli 2312 e 2495, del codice civile.

stata accolta l'istanza fino a quando non si modifica l'oggetto su cui si fonda.

Costituiscono, invece, cause di disapplicazione *"parziale"*[76]; le società con immobili locati ad enti pubblici o a canone vincolato[77], la causa ha efficacia limitatamente a tali immobili per tutto il periodo d'imposta in cui ha durata il canone di locazione. È chiaro che se la società possiede altri fabbricati, questi rientreranno nei calcoli ordinari togliendo invece dal conteggio dei ricavi effettivi quelli prodotti dai beni sopra citati.

Le società che detengono partecipazioni in: società considerate operative; società escluse dalla disciplina o per le quali l'interpello disapplicativo sia stato accolto; società collegate residenti in paesi a fiscalità privilegiata a cui si applica l'articolo 168, del Tuir. Produce effetto per il periodo d'imposta in cui si verifica la causa di disapplicazione.

Sorge un problema per quanto riguarda le società che possiedono partecipazioni in società estere di ogni tipo, in quanto, è da ritenere che tali partecipazioni non possano essere escluse automaticamente perché la norma in esame non si applica. Si può perciò intendere che faccia riferimento alle sole società italiane in quanto sottoposte al regime. Al contrario, se tutte le società estere fossero escluse, allora, non avrebbe senso l'estromissione in particolare per quelle in paesi black list. Per giunta le società estere redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali e dunque il test di operatività potrebbe essere poco attendibile. Allorché si voglia escludere queste partecipazioni dal computo dei ricavi minimi sarebbe appropriato presentare apposita *"istanza di disapplicazione parziale"*[78].

Infine il secondo provvedimento[79] ha inserito, con riferimento al periodo d'imposta in corso a tale data, altri due casi.

---

[76] Come specifica Leoni S., "*I Dossier di diritto 24"*, in Gruppo 24 ore, anno 2013, pagina 12.

[77] Si veda ex Legge 9 dicembre 1998, n. 431 o per altre Leggi Statali o Regionali.

[78] Come indicato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2007, n. 331/E.

[79] Si fa riferimento al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 11 giugno 2012, n. 87956.

Il primo, interessa le società che svolgono attività agricola[80] e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2, del Decreto Legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e permane per tutti i periodi d'imposta in cui si svolge quella specifica attività. Il secondo, riguarda le società che beneficiano della sospensione o proroga dei termini per gli adempimenti e versamenti tributari a seguito di notifica dello stato di emergenza. La disapplicazione si verifica per il periodo d'imposta nel quale si presenta lo stato di calamità e in quello successivo.

2.2 OGGETTIVI

L'attuazione oggettiva della disciplina sulle società non operative si sviluppa su due piani distinti, dapprima l'accertamento dei presupposti e successivamente il calcolo del reddito minimo.

I presupposti si identificano sulla base di due fattispecie autonome, la presunzione della non operatività e la condizione di perdita sistemica.

L'operatività si desume dal confronto tra l'ammontare di ricavi minimi presunti[81] e il totale dei ricavi effettivi; se i primi sono superiori ai secondi allora la società si considera non operativa e quindi di comodo.

La condizione di perdita sistemica si misura sulla base dei risultati fiscali dichiarati: si prendono come riferimento tre periodi d'imposta consecutivi[82] e se in tre esercizi risulta esserci una perdita fiscale, oppure per due esercizi vi è una perdita ed in uno si dichiara un reddito inferiore a quello

[80] Ai sensi dell'articolo 2135, del codice civile.

[81] Il calcolo viene fatto mediante l'applicazione di determinate percentuali al valore degli elementi patrimoniali del bilancio, stabilite dalla Legge.

[82] Considerando che quanto disposto è stabilito dall'articolo 2, comma 36–decies, del Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138, il nuovo test delle perdite si applica a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 17 settembre 2011, cioè dall'esercizio 2012, e avrà come base di riferimento il triennio 2009–2010–2011.

minimo[83], indipendentemente che i due esercizi in perdita, precedano, o seguano, quello con reddito inferiore al minimo, oppure che quest'ultimo si posizioni tra i due in perdita, la società è considerata non operativa.
Dal momento che si verifica uno o l'altro caso, la società è considerata non operativa dall'esercizio successivo al triennio d'osservazione.
Da non dimenticare che la perdita in esame è quella fiscale, risultante dalla dichiarazione, a prescindere dal risultato di bilancio.

2.2.1 Test di operatività

I soggetti per i quali non ricorrono, né cause di esclusione automatiche, né situazioni di "oggettiva impossibilità" e quindi rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo, devono verificare il superamento del "test di operatività", attraverso i calcoli stabiliti secondo i commi 1 e 2, della disposizione più volte richiamata.

2.2.1.1 I ricavi minimi presunti

I ricavi minimi presunti sono determinati applicando al valore complessivo delle attività, raggruppate per categorie di beni rilevanti[84], degli specifici

[83] Calcolato secondo quanto disposto dalla disciplina delle "società di comodo", articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994,n. 724. Si veda paragrafo successivo.
[84] Sono considerati cespiti rilevanti quelli riconducibili a tutti quei beni suscettibili di un impiego durevole nell'attività d'impresa e ad essa strumentali: ad esempio, titoli e strumenti assimilati, terreni, fabbricati e navi, altre immobilizzazioni. Detenuti a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi, altro diritto reale o in locazione finanziaria.

coefficienti[85]: il 2% per i titoli e gli strumenti assimilati; l'1% per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti; il 4% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti; il 5% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10; il 6% per i beni immobili diversi dai precedenti e le navi; il 15% per tutte le altre immobilizzazioni.

Per il calcolo dei ricavi presunti minimi, bisogna considerare, la media del valore dei beni e delle attività, degli ultimi tre esercizi.

Ad esempio, per l'esercizio 2011, in riferimento al modello Unico 2012, si valuteranno gli importi degli anni 2009–2010–2011. In più, il valore dei beni e delle attività deve essere ragguagliato ai giorni di effettivo possesso degli stessi nel corso dell'esercizio, tenendo conto di quelli acquistati e venduti in corso d'anno; per esempio, se a metà del 2011 si decidesse di vendere un immobile del valore di 800.000, posseduto già nel 2009 e nel 2010, il calcolo da effettuare sarà (800.000 x 182/365) = 400.000 e la media triennale risulterà essere [(800.000 + 800.000 + 400.000)/3] = 666.666, su cui si applicherà l'aliquota corrispondente.

Le regole per calcolare il valore, distintamente per le diverse categorie di attività rilevanti, sono spiegate qui di seguito[86]: per quanto riguarda le partecipazioni, titoli e crediti, si indica il valore medio dell'ultimo triennio delle azioni e quote di partecipazione in soggetti IRES, degli strumenti finanziari similari alle azioni[87] emessi da soggetti IRES, delle obbligazioni o altri titoli in serie o di massa[88], delle quote in società di persone (società in nome collettivo ed in accomandita semplice) ed infine dei crediti. Quest'ultimi si considerano solo se hanno natura finanziaria esclusi quindi i crediti commerciali e quelli per i rimborsi di imposte, in quanto non

[85] Indicati nel comma 1, lettere a), b) e c), dell'articolo 30.

[86] I riferimenti sono ai campi del modello Unico 2012 società di capitali, rispettivamente colonna 1, dei righi RF 75–Partecipazioni, titoli e crediti, RF 76–Immobili e navi, RF77–Immobili ad uso ufficio, RF78–Immobili abitativi acquisiti e rivalutati nel triennio, RF79–Altre immobilizzazioni, RF80–Immobili in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti.

[87] Ai sensi dell' articolo 44, del Tuir.

[88] Come indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del Tuir, comprese anche le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87, del Tuir, in materia di "Pex-Participation exemption".

derivano da operazioni di finanziamento, bensì da operazioni mirate all'acquisizione di beni o servizi. Questo non opera, laddove, in base alle specifiche condizioni contrattuali e modalità di pagamento possa ritenersi che l'operazione sia equiparabile ad un prestito.

Anche gli interessi che maturano sui crediti, gli acconti pagati ai fornitori e i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti devono essere esclusi dal calcolo perché non sono riconducibili ad une vero e proprio negozio di finanziamento. I crediti vanno impiegati al lordo di eventuali fondi di svalutazione, malgrado il rendimento del credito sia connesso anche alla sua effettiva solvibilità.

Tutte queste entità patrimoniali si rilevano in bilancio, sia tra le immobilizzazioni finanziarie, sia nell'attivo circolante, indipendentemente dalla loro classificazione[89].

L'importo da considerare è dato dal valore fiscale, pari al costo storico[90]. Le azioni, le quote di partecipazione e gli strumenti assimilati alle azioni si considerano al costo di acquisizione o di sottoscrizione, a prescindere dal criterio di valutazione adottato in bilancio e senza considerare eventuali aumenti o diminuzioni dei valori avvenuti successivamente.

Con riferimento alle azioni proprie, non essendo produttive di reddito, sono escluse dal calcolo del test di operatività. Lo stesso vale per le partecipazioni societarie possedute in nuda proprietà[91] i cui dividendi spettano all'usufruttuario. È stato chiarito che se i beni sono concessi in usufrutto ai soci o familiari allora sono più idonei a produrre reddito per la società, lontano da finalità extraimprenditoriali; viceversa quando il diritto agli utili spetta a soggetti diversi dai soci o familiari l'obiettivo si discosta da quello di utilizzarli per l'effettivo svolgimento dell' attività imprenditoriale

[89] Ai sensi del Decreto Legislativo del 9 aprile 1991, n. 127, i beni in esame, qualora iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, devono essere allocati nel punto B.III dello schema di Stato Patrimoniale di cui all'articolo 2424, del codice civile, potendo essere allibrati, a seconda dei casi, ai numeri 1) partecipazioni, 3) altri titoli e 4) azioni proprie. Nell'ipotesi in cui i predetti beni siano classificati come attivo circolante, gli stessi risulteranno alla voce C.III del predetto schema di stato patrimoniale, nei punti 1), 2), 3) e 4) partecipazioni, 5) azioni proprie, 6) altri titoli.

[90] Secondo quanto stabilito dall'articolo 110, del Tuir.

[91] Il tema viene precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2007, n. 44/E, pagina 20.

e quindi non sono compresi ai fini del test di operatività, né per il calcolo del reddito minimo.

Per i soggetti in contabilità semplificata, non essendoci alcuna rappresentazione contabile, non si tiene conto dei crediti ma il valore delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'articolo 18, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Procedendo con ordine, nel comparto "immobilizzazioni", la norma[92] prevede l'applicazione del 6% al valore medio triennale, dei beni immobili formati da terreni e fabbricati e come beni mobili si riferisce a tutte quelle navi[93] che sono destinate all'esercizio di attività commerciali o alla pesca, a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, o alla demolizione, escluse le unità da diporto[94], solo se iscritti nelle immobilizzazioni[95]. Pertanto, gli immobili, che risultano iscritti nell'attivo circolante, non entrano nei calcoli del test perché possono essere oggetto di compravendita oppure in costruzione o ristrutturazione per una futura vendita come attività svolta ordinariamente dalla società; tenendo presente che è necessario, che siano classificati in modo coretto secondo quanto stabilito dai principi contabili.

L'importo rilevante ai fini dei calcoli, è dato dal valore fiscale pari al costo storico, al lordo delle quote di ammortamento già dedotte, compreso la quota di costo che si riferisce al terreno sottostante o pertinente, anche se non ammortizzabile[96].

Con riferimento agli immobili, di cui si possiede la nuda proprietà e l'usufrutto è concesso a titolo gratuito a soggetti diversi da soci e loro familiari[97], si escludono dal conteggio in quanto non sono adatti a produrre

---

[92] La prima parte della lettera b), del comma 1, dell'articolo 30.

[93] Se comprese tra quelle indicate nell'articolo 8–bis, comma 1, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

[94] Di cui alla Legge 11 febbraio 1971, n. 50, sostituita dal nuovo Codice della Nautica da diporto, approvato con Decreto Legislativo 18 luglio 2005, n. 171.

[95] Tali beni sono iscritti, come immobilizzazioni materiali, nelle seguenti voci dello schema di Stato Patrimoniale di cui all'articolo 2424, del codice civile: B.II, 1)-terreni e fabbricati e B.II, 4)-altri beni.

[96] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 febbraio 2007, n.11/E, paragrafo 6.3.

[97] Di cui all'articolo 5, ultimo comma, del Tuir.

reddito. Al contrario, in caso di usufrutto riconosciuto a titolo oneroso, il valore dell'immobile viene fatto rientrare negli assets rilevanti compreso anche il provento che ne risulta dalla locazione. Neppure vanno considerati nel computo gli immobili in corso di costruzione, iscritti in un apposita sottovoce dell'attivo, in quanto detti immobili oggetto di intervento edilizio sono di fatto inutilizzabili e quindi non suscettibili di produrre ricavi o proventi, la società è esonerata automaticamente a richiedere interpello disapplicativo se detiene solo immobilizzazioni in corso.

Si precisa che il valore degli immobili, diversi da quelli in costruzione o ristrutturazione "radicale", va valutato indipendentemente dal loro effettivo impiego, è il caso di un terreno agricolo incolto oppure di un immobile sfitto, fatto salvo in sede di interpello di dimostrare che una situazione oggettiva ha impedito di conseguire i ricavi.

La rivalutazione degli immobili[98] trova chiarimento nel articolo 15, del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, se quest'ultima è stata fatta cinque anni fa, allora sviluppa i suoi effetti ai fini fiscali, dal quinto esercizio successivo[99] per quanto riguarda il calcolo degli ammortamenti, dal sesto esercizio successivo[100] per le plusvalenze da cessione o assegnazione, pertanto l'impatto sulla disciplina delle società di comodo si avrà dal momento dell'assoggettamento del maggior valore, a partire dal periodo d'imposta 2013[101].

L'ultima parte della lettera b), del comma 1, dell'articolo 30[102], richiama l'attenzione ai fabbricati classificati secondo la categoria catastale A/10 ed in particolare a tutti quegli immobili ad uso abitativo, acquistati o rivalutati nel triennio di riferimento.

Il criterio di determinazione del valore di riferimento dei primi è uguale a quello sopra riportato per gli altri immobili, con l'unica differenza che il coefficiente per la determinazione dei ricavi presunti è ridotto al 5%.

---

[98] Effettuata nel bilancio d'esercizio 2008.
[99] Quindi dal 1 gennaio 2013.
[100] Dal 1 gennaio 2014.
[101] Il valore da considerare per il test dei ricavi di tale esercizio deve essere l'intero triennio 2011–2012–2013.
[102] Modificata dalle nuove disposizioni del comma 109, del "Finanziaria 2007".

Cambia invece l'individuazione del valore dei secondi, in quanto, la percentuale ridotta al 4% viene applicata solo ed esclusivamente a tutti gli immobili a destinazione abitativa, acquistati durante il triennio agevolato[103] ed iscritti nelle immobilizzazioni; ciò significa che se l'acquisto dell'abitazione è stato fatto nel 2010 allora si applicheranno per l'intero triennio il 4%, e per il periodo d'imposta 2012 e successivi, il 6% slittando nella categoria senza agevolazioni.

Secondo quanto previsto dal Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, in merito alla rivalutazione degli immobili, con precisazioni dall'Agenzia delle Entrate[104] per gli immobili abitativi; la percentuale del 4% si applicherà sul valore fiscalmente rivalutato a partire dal periodo d'imposta 2013[105] compresi i due successivi 2014 e 2015.

Dal periodo d'imposta 2016 non ci sarà più il coefficiente agevolato e quindi si applicherà al valore rivalutato il 6%, diversamente da quanto accadeva fino al periodo d'imposta 2012 compreso, in quanto si applicava il 6% sul valore non rivalutato[106].

Con riferimento *"alle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria"*[107] si prende in esame il valore medio del triennio delle immobilizzazioni materiali, quali impianti, macchinari, attrezzature anche se in locazione finanziaria diverse da navi e immobili sopra considerati; e delle immateriali, di cui si da importanza non solo ai beni come brevetti, software, diritti di concessione, marchi di fabbrica, ma altresì agli oneri pluriennali quali l'avviamento, i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca e di sviluppo, le spese di pubblicità sempre che siano state capitalizzate nell'attivo di bilancio.

Per i beni materiali a deducibilità limitata, autovetture ed impianti telefonici, il costo va assunto per l'intero importo. Si attribuisce il costo storico non ammortizzato per i beni immateriali, diversamente da quanto accade per

---

[103] Sempre con riferimento Unico 2012 il triennio di riferimento sarà 2009–2010–2011.
[104] Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009, n. 11/E.
[105] Quindi Unico 2014.
[106] Perché il nuovo Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, prevede la rivalutazione dal periodo d'imposta 2013, quindi, per i periodi precedenti rimane invariato.
[107] Lettera c), del comma 1, dell'articolo 30.

le spese pluriennali che vanno rilevate al valore contabile netto. Bisogna considerare, inoltre, tra le "Altre immobilizzazioni" i beni strumentali di valore inferiore a 516,46 euro.

Per le immobilizzazioni in corso di realizzazione valgono le stesse regole dapprima richiamate. Dunque, trovandosi in una fase in cui è impossibile conseguire ricavi, esse sono escluse dal calcolo ed a maggior ragione sono esclusi gli acconti pagati in relazione all'acquisizione di dette immobilizzazioni in corso.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla contabilità ordinaria, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'articolo 18, del DPR del 29 settembre 1973, n. 600.

Caso particolare riguarda i beni acquistati con contributi in conto impianti, il valore da inserire nel prospetto varia in base alle modalità con cui sono stati contabilizzati. Quest'ultimi vengono stanziati allo scopo di diminuire i costi di acquisizione dei beni ammortizzabili, sono iscritti in bilancio secondo il principio di competenza economica e di prudenza, quindi si rilevano solo nel momento in cui vi è la formale delibera dell'erogazione da parte dell'ente concedente. Tali contributi, non trovando una specifica classificazione negli schemi di bilancio dettati dal codice civile[108], occorre far riferimento al Principio contabile n. 16 del CNDC il quale raccomanda il metodo reddituale [109] come metodo di contabilizzazione. Il metodo reddituale chiarisce che i contributi concorrono alla formazione del reddito d'esercizio in base alla durata dell'ammortamento del bene acquisito, e quindi all'utilizzo economico del bene.

Si possono usufruire due tecniche diverse di registrazione; attraverso la riduzione del costo storico del cespite, così facendo, il contributo viene portato in riduzione del costo del bene contribuendo alla formazione del reddito sulla base di una minore quota di ammortamento, oppure mediante imputazione del contributo a conto economico, il quale viene

[108] Rispettivamente articolo 2424 e articolo 2425 del codice civile.

[109] Perché il metodo patrimoniale non è più in uso a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria del 1998.

iscritto per intero alla voce A5 "*altri ricavi e proventi*" del conto economico, poi la quota di competenza si calcola sul costo storico del bene al lordo del contributo e la parte degli esercizi successivi viene rinviata attraverso il risconto passivo.

Ai fini economici, l'adozione di un metodo piuttosto che l'altro non cambia, perché il risultato è lo stesso, crea invece qualche discriminazione nel momento in cui si deve applicare a questa disciplina. Se il contributo si è dedotto direttamente, allora l'importo corrisponde al valore netto, viceversa, se si decidesse di assumere il costo al lordo del contributo, con la tecnica del risconto passivo si porta a conto economico il contributo che risulterà come provento effettivo.

Secondo questa impostazione, il rapporto tra ricavi presunti e quelli effettivi diverge sensibilmente a seconda della tecnica di contabilizzazione adottata dal contribuente, creando così disquilibri nel valore di riferimento.

Per concludere la spiegazione delle modalità con cui si assumono i beni rilevanti ai fini dell'applicazione della relativa percentuale ed il calcolo dei ricavi minimi, la legge specifica che per tutti gli immobili che si trovano in Comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti la percentuale è ridotta e pari all'1%. Le altre modalità di calcolo sono analoghe a quelle dapprima indicate per gli altri immobili.

2.2.1.2 I ricavi effettivi

Per poter effettuare il confronto, oltre al valore dei ricavi minimi presunti, è necessario conoscere i ricavi minimi effettivamente realizzati dalle società sottoposte alla disciplina delle società di comodo.

I componenti positivi effettivamente realizzati, utili per il test sono: i ricavi derivanti dall'attività caratteristica, gli incrementi delle rimanenze e gli altri

proventi esclusi quelli straordinari, desumibili dal conto economico; pari alle risultanze medie degli ultimi tre esercizi.

In particolare per i ricavi bisogna tener conto degli importi delle voci A1 ed A5 del conto economico[110] comprese le plusvalenze che derivano dalla dismissione di determinati cespiti che per vari motivi vengono sostituiti.

Si fa riferimento alla somma delle voci A2, A3 e B11[111] per gli incrementi delle rimanenze, assumendo l'importo anche quando deriva dalla somma di valori positivi e negativi, importante è che, si considerino solo gli incrementi, i valori negativi rappresentano un decremento di rimanenze e sono dunque irrilevanti ai fini del calcolo del test di operatività.

Se ad esempio la voce B11 è pari a 90 e questo numero deriva dalla somma di -10 variazione di materie prime e 100 variazione di merci allora più rientrare nei calcoli perché positivo, ma se il valore finale fosse stato -90 allora evidenzia un decremento che non assume rilievo. Non si considera mai la voce A4[112], mentre se la società ha a disposizione attività finanziarie rilevanti per la disciplina in esame, rappresentate nelle voci C15 e C16 vanno considerate fra i componenti positivi i relativi proventi quali, dividendi, interessi attivi e quant'altro rientri in tali categorie.

Gli interessi attivi possono essere considerati tra i proventi effettivi solo se risultano da crediti che hanno concorso al test.

In base all'importo iscritto nel conto economico civilistico, secondo il criterio di competenza, si stimano i ricavi e proventi a prescindere dalla loro imponibilità fiscale. Questo principio assume rilievo in particolare per i dividendi, perché vanno intesi per il loro intero importo[113], anche se non ancora incassati e quindi non ancora imponibili.

---

[110] Previsti dall'articolo 2425 del codice civile, ossia rispettivamente: *"ricavi delle vendite e delle prestazioni", "altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio"*.

[111] Rispettivamente: *"variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti", "variazione dei lavori in corso su ordinazione", "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci".*

[112] *"Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni".*

[113] Nonostante vengano tassati in parte ai sensi dell'articolo 89 del Tuir.

2.2.1.3 Il reddito minimo presunto

Uno degli effetti principali che deriva dallo status di "*società non operativa*" consiste nell'obbligo di dichiarare una base imponibile minima ai fini delle imposte dirette superiore a quella dei ricavi minimi presunti.
Il reddito minimo sarà pari alla somma dei beni rilevanti, gli stessi utilizzati per il test di operatività, moltiplicati per le rispettive percentuali.
Attenzione però che in questo caso si devono considerare i valori dell'esercizio di riferimento e non la media triennale come accade invece per il calcolo dei ricavi presunti.
In particolare i coefficienti da applicare sono: l'1,5% per titoli e crediti; il 4,75% per gli immobili e i beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), DPR del 26 ottobre 1972, n. 633; il 4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10; il 3% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti; lo 0,9% per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti; il 12% per le altre immobilizzazioni.
I beni, dunque, rimangono gli stessi, quello che cambia sono le percentuali che sono state ridotte.
Il reddito minimo[114] potrebbe però essere superiore rispetto al reddito da dichiarare, in quanto quest'ultimo può godere di particolari agevolazioni fiscali in contrasto con la disciplina in esame. Per questo motivo, al fine di salvaguardare le eventuali esenzioni o esclusioni da imposizione, il reddito minimo va rettificato dell'ammontare pari a tali agevolazioni, che portano ad una riduzione o perfino ad un importo negativo. Si dovranno così riportare separatamente in apposita colonna[115] a titolo di esempio; i proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva; il reddito esente ai fini IRES, anche per effetto di

[114] Da indicare nell'ultima colonna del rigo RF81, del Modello Unico società di capitali.
[115] Sempre riferito al Modello Unico società di capitali nel campo RF82.

plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 87, del Tuir[116]; i dividendi che fruiscono ai sensi dell'articolo 89 del Tuir, dell'imposizione limitata al 5%; l'importo escluso per effetto delle agevolazioni previste: dall'articolo 5, comma 3-ter, del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78[117]; dall'articolo 42, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122[118].

Sulla determinazione del reddito minimo non incide l'agevolazione per la crescita economica, questo implica che vi sarà un reddito positivo a nel peggiore dei casi azzerato, ma mai in perdita.

Concludendo, il reddito che la società dovrà dichiarare sarà il maggiore tra quello minimo e quello determinato nei modi ordinari, ai fini dell'applicazione dell'imposta personale.

2.3 LA DISCIPLINA DELLE PERDITE SISTEMICHE

A partire dall'esercizio 2012[119], secondo quanto stabilito dal nuovo Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella Legge 14 settembre 2011, n. 148, si considerano di comodo le società che, pur superando il test dei ricavi, hanno presentato dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi oppure due esercizi in perdita ed il terzo con un reddito inferiore a quello minimo presunto.

Non rileva in che ordine si verificano basta che accadano nei tre esercizi di riferimento. Per contro, le società che non hanno ancora maturato un triennio di vita sociale sono da considerarsi escluse dalla normativa in oggetto.

[116] Cosiddette "Participation exemption" (PEX).
[117] Si riferisce al "Bonus capitalizzazione".
[118] Cosiddette "Reti d'impresa".
[119] Quindi il riferimento sarà per Unico 2013.

Le società si trovano di fronte alla presunzione "*juris et de jure*"[120], *"evidentemente fondata sulla considerazione che nessuna società di capitali possa sopravvivere oltre un certo limite temporale quando non produca redditi o ne produca in misura inferiore a quella media ordinaria considerata nei suddetti limiti"*[121].

Vengono, dunque, considerate non operative a prescindere dal superamento o meno del test, imbattendosi in conseguenze non di poco conto per la situazione economica attuale.

In merito alle cause di esclusione di diritto e quelle di disapplicazione automatica, è bene sottolineare che, le prime, si esercitano nel periodo d'imposta oggetto di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica, e quindi devono essere ricercate nell'anno di dichiarazione (coincidente con quello successivo ai tre in perdita), mentre, le seconde, influiscono esclusivamente nel triennio di osservazione, quindi anche se ricadono in uno dei tre indagati. Coerentemente, le cause di esclusione dipendono dalla disciplina nella sua totalità e quelle di disapplicazione sui presupposti.

Continuando, valgono le stesse cause di esclusione contenute nell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, per entrambe le fattispecie, sia che si tratti di società "non operativa" sia in "perdita sistemica". Diversamente, la legge ha conferito al Direttore dell'Agenzia delle Entrate il potere di identificare le cause di disapplicazione automatica, regolate mediante dei provvedimenti[122].

Tra le cause di esclusione sopra citate non vi è nulla da aggiungere se non una precisazione, dovuta al fatto che non trova applicazione l'esclusione che fa riferimento alla società che si trova al primo periodo d'imposta poiché mancherebbe il triennio di riferimento; ne consegue in questo caso che in nessuno dei primi tre esercizi la società può essere

---

[120] Come specifica Avv. Perrucci U., *"Inesorabile tagliola sulle società non operative o "di comodo"*, in Bollettino Tributario d'informazioni, anno 2012, pagina 1316.

[121] *Idem.*

[122] In particolare il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, per le "non operative" ed il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 11 giugno 2012, n. 87956, per quelle in "perdita sistemica".

considerata in perdita sistemica, bensì solo dal quarto periodo in poi, in modo da avere l'intera osservazione del triennio.

Alla base della differenza delle cause di disapplicazione sta il fatto che i presupposti delle due fattispecie sono diversi. Da un lato il test di operatività richiede di determinare i ricavi minimi, pertanto si tratta di escludere dei beni piuttosto che altri, dall'altro per le società in perdita sistemica il presupposto si fonda nell'avere periodi d'imposta in perdita, che possono essere scartati piuttosto che valutati globalmente.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state stabilite le cause di disapplicazione automatica che in buona parte ricalcano quelle previste per le società non operative e di seguito vengono esaminate le peculiarità di quelle previste per le società in perdita.

Tali situazioni permetto la disapplicazione automatica della disciplina, a decorrere dal periodo d'imposta 2012 senza dover presentare la relativa istanza interpello.

Le prime cinque cause coincidono con quelle già esaminate: società in stato di liquidazione che, con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; società assoggettate ad una delle procedure concorsuali ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria; società sottoposte a sequestro penale o a confisca o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un Amministratore Giudiziario; società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135, del codice civile; società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza.

Non è prevista la causa relativa al possesso di immobili locati a enti pubblici o a canone vincolato, in quanto ha rilievo sul piano dei ricavi ma non sul risultato d'esercizio.

La settima, che prevede il possesso di determinate tipologie di partecipazioni, è stata riformulata in modo da essere più aderente alla

disciplina, in particolare rinvia alle società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: società considerate non in perdita sistemica; società escluse dall'applicazione della disciplina delle società in perdita sistemica anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; società collegate residenti all'estero soggette alla relativa disciplina[123]. La disapplicazione opera a condizione che la società svolga solo attività strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni.

Due nuove cause di natura prettamente contabile si riferiscono alle società che conseguono un margine operativo lordo positivo.

L'indicatore, il MOL, è dato dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) del conto economico redatto secondo le regole del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Anche i canoni di leasing sono da escludere dal calcolo in quanto i beni acquistati in proprietà e quelli in locazione finanziaria, in sostanza, equivalgono. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

Alle società per le quali la perdita fiscale è determinata da proventi esclusi, esenti, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, a imposta sostitutiva o da agevolazioni in materia di determinazione del reddito.

La disapplicazione è consentita altresì, alle società che si trovano nel primo periodo d'imposta, anche se già prevista tra le cause di esclusione e sopra precisato che il presupposto si realizza su un arco temporale più lungo, pari al triennio di osservazione ed alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Infine la disapplicazione opera nel caso in cui la società ha ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive

[123] Articolo 168, del Tuir.

puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.

Il fatto che *"la disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive"* come indicato in entrambi i provvedimenti, fa credere che si tratti di un refuso per il fatto che devono essere relativi al risultato e non a singoli beni o circostanze rilevanti per la determinazione dei ricavi.

Concludendo si può affermare che la principale novità consiste nel aver allargato l'ambito di applicazione delle regole anche alle società di persone salvaguardando la società semplice. Resta fermo il concetto che questa individuazione non ha alcun effetto di tipo civilistico, in quanto il contratto mantiene le sue caratteristiche.

Pertanto la disciplina delle società non operativa si distingue attraverso la verifica della operatività o meno della società. Tutto questo nasce dal presupposto che un corretto utilizzo dei beni sociali dovrebbe generare dei ricavi tali da riuscire a coprire almeno l'ammortamento del costo dei beni aziendali e le spese generali, ma come ben sappiamo molto spesso questo non avviene.

L'emanazione di queste norme avviene con lo scopo di disincentivare l'uso di strutture societarie, spesso in perdita o con utili modesti, impiegate come scudo per nascondere il proprietario di beni al fine di avvalersi delle norme societarie più favorevoli rispetto quelle per le persone fisiche oppure per gestire un patrimonio, mobiliare o immobiliare, nell'interesse dei soci invece di un'effettiva attività commerciale.

CAPITOLO TERZO - GLI EFFETTI DELLA QUALIFICA DI SOCIETA' NON OPERATIVA

Sia le società "non operative" ex Legge 23 dicembre 1994, n. 724 che quelle in "perdita sistematica" ex Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138 incorrono nelle medesime conseguenze; l'adeguamento reddituale al minimo IRPEF/IRES con conseguente applicazione della maggiorazione IRES di 10.5%; l'assestamento al valore della produzione IRAP; la limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse ed anche del credito IVA.

3.1 AI FINI IRPEF ED IRES

Una delle maggiori cause, con ulteriore aggravio, per le società ritenute "di comodo", è dettato dall'articolo 2, comma 36–quinquies, del citato Decreto Legge 138/2011[124]. L'aliquota IRES viene dunque aumentata di 10,5 punti percentuale, passando dal 27,5% al 38%, a decorrere dall'esercizio successivo l'entrata in vigore di tale norma tanto alle società non operative, quanto a quelle in perdita sistemica.

La penalizzazione riguarda l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società[125], fatte salve le società di persone che conferiscono il risultato fiscale ai soci persone fisiche, pertanto il reddito è sottoposto

[124] L'articolo 2, comma 36-quinquies definisce: "*L'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. Sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi dai soggetti indicati dall'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, a società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società trova comunque applicazione detta maggiorazione*".

[125] Di cui all'articolo 75, del DPR 22 dicembre1986, n. 917 quindi si tratta dell'aliquota IRES.

all'applicazione delle aliquote IRPEF progressive che generalmente sono superiori al 27,5%. Ancorché ricomprese all'interno dell'ambito soggettivo di applicazione previsto dall'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, la disposizione in esame esclude dalla maggiorazione le società che non sono soggetti passivi IRES.

Resta chiaro che fino al 2011, i soggetti che dichiaravano un reddito non inferiore al minimo, pur non superando il test di operatività, non subivano alcuna penalizzazione ai fini delle imposte sui redditi. Posto questo, infatti, ad eccezione delle restrizioni in materia IVA e la necessità di determinare il nuovo valore della produzione ai fini IRAP, l'IRES andava calcolata secondo il metodo ordinario.

Il motivo risulta essere chiaro, si vuole recuperare profitto da società che si reputano *"schermi fittizi per il solo godimento di beni di lusso"*[126] ma non si tiene conto che, in alcuni casi si è di fronte ad una effettiva intestazione fittizia di beni ad uso personale, in altri si rischia di considerare di comodo società perfettamente operative ma che stanno passando un periodo di crisi e quindi dichiarano delle perdite.

La disposizione opera indipendentemente dal superamento o meno del test di operatività, nonostante in conto economico risultino ricavi e proventi di ammontare superiore a quello presunto, la norma si basa sul principio che le imprese che dichiarano perdite *"reiterate"* [127] hanno un comportamento *"antieconomico e privo di logica imprenditoriale"*[128].

La sola finalità è di assoggettare agli utili delle società un'aliquota rapportabile agli scaglioni più alti dell'IRPEF in modo da uguagliare il più possibile la tassazione gravante sulle società con quella che avrebbe colpito i soci nel caso in cui si fossero intestati i beni fruttiferi.

---

[126] Viene così specificato dal Dottore commercialista e revisore contabile Meneghetti P. *"Novità in materia di società di comodo – Aumento del prelievo Ires sul reddito minimo e non operatività per almeno tre esercizi in perdita fiscale."* in Guida alla contabilità e bilancio, anno 2011, pagina 13.

[127] Vedi anche Ferranti G., *"La nuova disciplina delle società di comodo: le questioni ancora aperte",* in Corriere tributario, anno 2012, pagina 1048.

[128] *Idem*.

È bene specificare, innanzitutto, che l'aliquota maggiorata va imputata sul reddito complessivo, compresa eventuale parte di reddito eccedente quello minimo, delle società di comodo, siano esse non operative oppure in perdita sistemica purché soggette all'aliquota IRES.

Facciamo un esempio, se la società nel periodo d'imposta 2012 risultasse non operativa con un reddito complessivo pari a 150.000 euro e dai calcoli emergesse un reddito minimo[129], superiore, pari a 250.000 euro, allora le imposte sul reddito sarebbero pari a (250.000 x 0,38) = 95.000 euro. Viceversa se il reddito minimo fosse inferiore a quello complessivo allora il reddito imponibile sarebbe il maggiore tra i due e le relative imposte pari a (150.000 x 0,38) = 57.000 euro. L'obbligo è quindi quello di dichiarare almeno il reddito minimo presunto.

Dal punto di vista fiscale la presenza di una perdita[130] è di fatto inesistente in quanto non compensabile con eventuali redditi in periodi successivi, resta fermo il fatto che il reddito imponibile non può essere inferiore a quello minimo presunto.

Ci sono alcuni casi particolari[131] che coinvolgono i soggetti IRES con i soggetti in trasparenza fiscale o in consolidato fiscale.

Il primo riguarda un soggetto IRES "di comodo" che opta per la tassazione di gruppo, cosiddetto consolidato fiscale[132], si vedrà suddivisa in due parti la liquidazione dell'IRES sul suo reddito imponibile; la consolidata da un lato dovrà versare la maggiorazione del 10,5% sull'intero proprio reddito imponibile[133] e dall'altro imputerà tale reddito alla dichiarazione di gruppo a cui si applicherà l'aliquota del 27,5%.

Il secondo caso concerne le società di persone "di comodo" che imputano il proprio reddito per trasparenza ad un soggetto IRES: la maggiorazione deve essere attribuita solo sulla parte del reddito che viene assegnato al socio, in questo modo l'aliquota del 38% grava solo sul reddito

[129] Per il calcolo del reddito minimo presunto si veda il capitolo precedente.
[130] Per maggiori spiegazioni si veda il paragrafo successivo.
[131] Specificati nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2013, n. 3/E.
[132] Disciplinato dall'articolo 117, del Tuir.
[133] Articolo 2, comma 36-sexies, Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138.

conferito[134]. Ma se il soggetto IRES fosse operativo allora dovrebbe applicare l'aliquota ordinaria del 27,5% sull'intero reddito da lui dichiarato e il 10,5% sulla sola parte che viene imputata dalla società di persone, che è anche di comodo. Inoltre, qualora lo stesso soggetto aderisse al consolidato fiscale nazionale, ritrovano applicazione i meccanismi del comma 36–sexies [135] quali, il soggetto "partecipante" calcola la maggiorazione solo sulla quota imputata dalla società di persone non operativa e in contemporanea influisce sulla dichiarazione fiscale consolidata per l'intero suo reddito comprensivo della parte addebitata.

Le ultime due ipotesi si riferisco alla fattispecie della trasparenza fiscale che è regolata in modo diverso rispetto ai casi sopra citati, dove la maggiorazione veniva liquidata direttamente dai soci.

Quando il soggetto non operativo è una società IRES che attribuisce ai soci il proprio reddito[136] allora l'imposizione dell'aliquota ordinaria è a carico dei soci a cui il reddito viene conseguito per trasparenza, mentre la maggiorazione resta a carico della società che provvede direttamente al versamento[137].

Per concludere con l'ultimo caso, il soggetto IRES "di comodo" è socio in una società operativa e fiscalmente trasparente, assoggetta a maggiorazione il proprio reddito imponibile senza includere la quota imputata per trasparenza.

Se invece, la società soggetta ad IRES, fiscalmente trasparente è "di comodo" ed è partecipata da soggetto IRES anch'esso di comodo, allora la società "partecipata" provvederà a versare autonomamente la maggiorazione del 10,5% sul proprio reddito, benché imputabile ai soci per trasparenza. La società "partecipante" dovrà anch'essa versare la

---

[134] Articolo 2, comma 36-quinquies, Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138. Infatti detto articolo prevede che: *"…Sulla quota del reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi dai soggetti indicati dall'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, a società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società trova comunque applicazione detta maggiorazione*".

[135] Richiamato dal comma 36–septies.

[136] Secondo il regime della trasparenza fiscale, se i soci sono soggetti IRES è disciplinato dall'articolo 115 del Tuir, se persone fisiche dall'articolo 116 del Tuir.

[137] Articolo 2, comma 36-octies, Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138.

maggiorazione sul proprio reddito imponibile però senza tener conto della parte attribuita per trasparenza, altrimenti si andrebbe incontro ad una duplicazione d'imposizione.

Proseguendo, la norma [138] afferma che queste nuove disposizioni decorrono dal periodo d'imposta successivo all'approvazione di tale decreto, quindi a partire dal reddito dichiarato per l'anno 2012[139] ed ha riflesso sul versamento dell'acconto se nel 2011 la società è già di comodo.

Pertanto nella determinazione dell'acconto[140] con metodo storico, l'IRES sarà già oggetto di applicazione dell'aliquota maggiorata. Qualora si ritenesse di non essere di comodo nel 2012, su base previsionale sarà dunque possibile versare l'aliquota pari al 27,5% in quanto non rientrante nel ambito di applicazione delle nuove disposizioni. Stesso esonero vale per il versamento dell'acconto delle società operative nel 2011 e di comodo nel 2012 alle quali spetta solo al saldo l'aliquota del 38% considerato che applicando il metodo storico, hanno come lato della medaglia lo *status* di società operativa nel 2011.

Si ricorda tuttavia, che, negli esercizi successivi, gli acconti andranno calcolati secondo gli ordinari metodi di determinazione.

---

[138] Precisamente l'articolo 2, comma 36-novies, Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138.

[139] UNICO 2013.

[140] Come specificato nell'articolo 2, comma 36-novies del Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138: *"… Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-quinquies a 36-octies*".

3.2 PERDITE PREGRESSE

In materia di riporto delle perdite ed utilizzo di quelle pregresse bisogna tenere in considerazione che la società di comodo deve dichiarare almeno il reddito minimo presunto, perciò nel caso in cui il reddito ordinario risultasse superiore a quello minimo dovrà essere utilizzato come base imponibile per il calcolo delle imposte.

Resta chiaro[141] che l'utilizzo delle perdite pregresse[142], cioè quelle che si sono generate gli anni precedenti a quello in cui la società è risultata "di comodo", e quindi essa era ancora operativa, è consentito solo per la parte che eccede il reddito minimo, in quanto quest'ultimo è comunque soggetto a tassazione. Di conseguenza quanto descritto potrà effettuarsi solo per le società non operative con un reddito imponibile superiore a quello minimo presunto.

La parte residua di tali perdite è suscettibile di ulteriore riporto in avanti.

In presenza di perdite la società incontra un doppio limite, la novità è introdotta dall'articolo 23, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98[143], che intervenendo in particolare sui commi 1 e 2, dell'articolo 84, del Tuir, il precedente limite della compensazione delle perdite per un massimo di cinque esercizi è stato sostituito con quello quantitativo pari all'80% del reddito di ciascun esercizio[144].

---

[141] Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 3, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[142] Sono dunque fiscalmente irrilevanti le perdite maturate nei periodi in cui la società è dichiarata non operativa.

[143] "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*" cosiddetta - Manovra correttiva 2011 – convertito in Legge 15 luglio 2011, n. 111.

[144] Articolo 84, comma 1, del Tuir: "*La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all' articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5.*

Le modifiche interessano solo i soggetti passivi IRES[145] vengono quindi esclusi i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria per i quali le perdite continuano ad essere computate in diminuzione dei redditi conseguiti per l'importo che trova capienza e le restanti negli esercizi successivi, per un limite massimo di cinque[146].

Lo scopo della citata modifica è quello di *"modulare"*[147] l'ammontare di perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta, con la possibilità di utilizzarle anche integralmente.

Per chiarire come viene applicata questa normativa poniamo i tre casi che potrebbero verificarsi. Se le perdite fossero totalmente inutilizzabili allora il reddito dichiarato non ha eccedenza rispetto al minimo e quindi non si saprebbe con che cosa compensare le perdite, trovandosi così la società ad imputare a tassazione il reddito minimo. In pratica in presenza di una perdita pregressa pari a 100.000 euro, un reddito effettivo dichiarato di 40.000 euro ed un reddito minimo di 60.000 euro, siccome quest'ultimo è

Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80".

[145] Con riferimento all'articolo 73, comma 1, del Tuir: "*Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato*".

[146] La modifica non coinvolge i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria (Società in nome collettivo; Società in accomandita semplice; Imprenditori individuali; Professionisti), ai quali si applica il vecchio regime stabilito all'articolo 8 comma 3 del Tuir: "*Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84*".

[147] Così viene definito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2011, n. 53/E.

superiore di 20.000 euro non vi è eccedenza per compensare la perdita e dunque la società verrà tassata con l'aliquota maggiorata sui 60.000 euro.
Nel caso, invece, di utilizzo parziale delle perdite, la linea da seguire sarà la seguente; sempre con una perdita di 100.000 euro ma un reddito determinato nei modi ordinari superiore a quello minimo di 60.000 euro e pari a 80.000 euro. La società in questa circostanza si troverà un primo limite pari all'80% del reddito dichiarato (80.000 x 0,80) = 64.000 euro ed un secondo limite equivalente alla differenza tra reddito effettivo e quello minimo presunto (80.000 – 60.000) = 20.000 euro. Il minore tra i due limiti, quindi 20.000 euro deve essere la parte utile per compensare le perdite pregresse.
Infine, nel migliore dei modi, potrebbero essere completamente utilizzate le perdite, ad esempio se si ha una perdita di 135.000 euro ed un reddito minimo presunto di 50.000 euro ma si dichiara effettivamente un reddito di 200.000 euro.
Il primo limite sarà pari a 160.000 euro che è l'80% del reddito dichiarato, ed un secondo limite di 150.000 euro risultante dal'eccedenza tra reddito minimo e quello effettivo. Pertanto la società che si trova in questa situazione avrà la possibilità di utilizzare le perdite pregresse per l'intero ammontare in quanto risultano inferiori ad entrambi i limiti; ed imputerà a tassazione 65.000 euro, che risultano dalla differenza di (200.000 – 135.000), e che è comunque superiore al reddito minimo di 50.000 euro.
Il ragionamento che sta alla base è che le perdite devono essere utilizzate in misura piena per l'importo pari al minore tra i due limiti calcolati, quindi nell'esempio precedente la perdita di 135.000 euro rientrava pienamente nel secondo limite di 150.000 euro.
È dunque necessario coordinare le nuove modifiche introdotte con la disciplina degli enti non operativi e concludere che entrambi i limiti vanno presi congiuntamente, quello dell'80% sul reddito dichiarato serve per determinare le perdite astrattamente utilizzabili, mentre l'eccedenza sul reddito minimo individua l'ammontare effettivamente compensabile, nel limite del proprio importo.

In sostanza il soggetto IRES non operativo[148] potrà usufruire delle perdite pregresse per un importo pari al minore tra l'80% del reddito complessivo oppure la parte eccedente del reddito effettivo sul reddito minimo.

Con la soppressione del limite quinquennale si vuole evitare la decadenza di importi significativi di perdite pregresse tanto più in periodi di crisi economica; scongiurare che si cerchi in tutti i modi di valutare la recuperabilità delle perdite al solo fine di mantenimento in bilancio delle imposte anticipate; ed infine che non avvengano operazioni straordinarie con il solo intento di *"refresh"* delle perdite in scadenza.

Risulta quindi automatico dedurre che non sarà più possibile l'azzeramento del reddito imponibile, nonostante la piena capienza di perdite, ma sarà comunque sottoposto a tassazione nel limite minimo del 20% nell'esercizio di realizzazione. La quota di perdita che supera il limite quantitativo sarà possibile computarla nel calcolo per gli esercizi successivi.

L'articolo 23, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98 non interviene solo sul comma 1, dell'articolo 84, del Tuir, bensì, anche sul comma 2[149], il quale regola le modalità di riporto delle perdite conseguite dalle società neo costituite con riferimento ai primi tre periodi d'imposta.

Il riporto in avanti senza limiti di tempo delle perdite formatesi nei primi tre esercizi è permesso al verificarsi di determinate condizioni. Tali condizioni sono che le perdite in esame devono derivare da società neo costituite e riguardare necessariamente una nuova attività produttiva.

Questo sta a significare che nel caso di operazioni straordinarie, il nuovo dante causa subentra in attività già esistenti ed inoltre le perdite vanno conteggiate dalla data di costituzione di quest'ultimo, pertanto queste operazioni sono escluse dalla norma.

---

[148] In questo caso si fa riferimento a tutte quelle società a cui la norma è applicata e cioè quelle definite dall'articolo 73, comma 1, del Tuir.

[149] L'articolo 84, comma 2, del Tuir, stabilisce che: "*Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva*".

Per l'utilizzo delle perdite nel regime di trasparenza fiscale delle società di capitali [150], la norma stabilisce che esse devono essere utilizzate esclusivamente dai soggetti che le hanno realizzate per ridurre i redditi da loro stessi prodotti, con riferimento ai periodi antecedenti l'esercizio dell'opzione e l'eccedenza non può essere trasferita ai soci partecipanti ma rimane in capo alla società "trasparente".

Se la società partecipata matura perdite in vigenza dell'opzione per trasparenza devono essere imputate ai soci in base alla percentuale di partecipazione alle perdite di ciascuno nel limite della quota di patrimonio netto contabile della partecipata.

Al verificarsi di perdite che superano il limite del patrimonio netto, nel periodo di trasparenza, al pari di quanto accade per le perdite pregresse, non devono mai essere imputate ai soci partecipanti ma restano in capo alla società.

Si tratta, infatti, di *"perdite di periodo"*[151] trasferite ai soci nel limite del patrimonio netto contabile della società trasparente riferibile a ciascun socio.

Le perdite fiscali eccedenti l'importo del reddito minimo restano a disposizione esclusiva della società partecipata e si quantificano in diminuzione del proprio reddito secondo le modalità previste[152].

L'eventuale perdita trasferita dalla società partecipata ai soci e da questi non integralmente compensata rappresenta un componente negativo di reddito che può essere utilizzata nei successivi periodi d'imposta per un importo inferiore all'ottanta per cento del proprio reddito imponibile complessivo.

In capo ai soggetti che esercitano l'opzione per il regime della trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria[153] trovano applicazione le

---

[150] *"Grande trasparenza"* di cui all'articolo 115, del Tuir, applicabile alle società di capitali partecipate esclusivamente da altre società di capitali.

[151] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2011, n. 53/E.

[152] Dall'articolo 84, del Tuir.

[153] *"Piccola trasparenza"* di cui all'articolo 116, del Tuir, riguardante le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, partecipate soltanto da persone

considerazioni svolte precedentemente con la sola differenza che trattandosi di soggetti che applicano le disposizioni sul riporto delle perdite di cui all'articolo 8 del Tuir, non hanno alcun limite quantitativo.

Come già accennato il modello adottato per la tassazione di gruppo è quello che ha come base imponibile la somma di tutti i redditi delle società appartenenti al gruppo e che hanno optato per il consolidamento e possono usufruire della compensazione fra redditi e perdite fiscali di gruppo. Il fatto di poter far confluire le perdite fiscali che riguardano la singola impresa nell'insieme globale da cui deriva l'imponibile fiscale del gruppo, crea, sia vantaggi di natura fiscale che economica. Il primo dovuto dal rinvio del carico fiscale grazie all'utilizzo anticipato delle perdite delle società consolidate. Il secondo per il semplice fatto che si può avere un risparmio d'imposta a quelle società che non avrebbero potuto utilizzare la perdita fiscale per assenza o per la non capienza del proprio reddito imponibile.

La disposizione[154], in merito alle perdite fiscali nel regime del consolidato fiscale nazionale, definisce come deve essere tratta la perdita, in base al periodo di formazione di quest'ultima.

Per tutto il periodo anteriore il consolidamento le perdite possono essere utilizzate soltanto dalle società che le ha generate per diminuire il reddito imponibile da trasferire poi al consolidato nei limiti dell'articolo 84, del Tuir. Perché la società di comodo trasferisce al gruppo sia il reddito imponibile che quello minimo, poi la capogruppo farà un confronto tra reddito complessivo consolidato e sommatoria dei redditi minimi trasferiti e assoggetterà a tassazione il maggiore tra i due.

---

fisiche, e con un volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore.

[154] Si fa riferimento all'articolo 118, comma 2, del Tuir: "*Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. Le eccedenze d'imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*".

Di conseguenza, le perdite realizzate dalle società partecipanti nel periodo d'imposta in costanza di regime verranno utilizzate esclusivamente per ridurre la parte di reddito imponibile di gruppo che eccede quello minimo complessivo.

Infine se si producono perdite post consolidamento, se non vi sono accordi particolari tali per cui vengano attribuite alle società che le hanno prodotte, allora sono a disponibilità esclusiva della controllante.

Le nuove regole dettate dal decreto in esame, per quanto concerne il riporto delle perdite, trova efficacia a partire dalla data di entrata in vigore[155] e sottolinea che la disposizione è realizzabile anche per le perdite relative ai periodi d'imposta anteriori alla data sopra citata.

Tutto questo al fine di agevolare il sistema, coerentemente con la finalità dell'intervento normativo, evitando una doppia gestione delle perdite ante e post modifica. Risultano tuttavia escluse le perdite relative al 2005, perché è cessato il limite temporale della previgente normativa; restano invece valide le perdite conseguite nei periodi dal 2006 al 2010 compresi.

3.3 AI FINI IRAP

Con la Legge Finanziaria per il 2007 è stata introdotta una presunzione finalizzata ad individuare il valore della produzione minimo ai fini dell'IRAP delle società e degli enti considerati non operativi.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate[156], la disposizione in materia di IRAP si applica ai soggetti considerati non operativi, a prescindere dalla circostanza che i medesimi soggetti abbiano dichiarato un reddito IRES inferiore o superiore a quello minimo presunto.

[155] Pertanto a partire dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011.

[156] Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E e ribadito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 17 marzo 2008, n. 21/E.

Ancora una volta è necessario prendere come base di riferimento il reddito minimo presunto già visto nel capitolo precedente ed utilizzato come reddito minimo ai fini dell'applicazione dell'aliquota IRES e come limite quantitativo per la compensazione delle perdite. Questo per dire che la società non operativa è ancora una volta tenuta al rispetto di una soglia minima per la quantificazione del valore della produzione ai fini IRAP[157].

Nel comma 3–bis, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724[158], il valore della produzione netta deve essere superiore al reddito minimo determinato per l'IRES, aumentato delle retribuzioni per il personale dipendente, dei compensi ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

La logica che sta alla base è quella di partire dal reddito minimo aggiungendo le componenti negative non deducibili dalla base imponibile IRAP per determinare il valore della produzione minimo.

L'Agenzia delle Entrate[159] ha specificato che è lo *status* di società di comodo a comportare che deve essere dichiarato un valore della produzione superiore al minimo ed è per questo che sono sottoposti tutti i soggetti non operativi anche se poi di fatto dichiarano un reddito ai fini IRES superiore al minimo.

Occorre dunque mettere a confronto il valore della produzione netta dichiarato secondo il metodo ordinario[160] con il valore forfetario previsto dalla legge sulle società non operative.

---

[157] Imposta regionale sulle attività produttive.

[158] *"Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 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*".

[159] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 17 marzo 2008, n. 21/E.

[160] La base imponibile si determina in maniera differente a seconda che il soggetto passivo sia: un'impresa commerciale; un produttore agricolo; un ente non commerciale o un ente pubblico; una banca o un'assicurazione. L'importo da versare si ottiene applicando alla base imponibile, detta Valore della Produzione Netta, un'aliquota secondo quanto previsto dall'articolo 16 del Decreto Legislativo 446 del 1997. Questo articolo prevede al primo comma l'aliquota del 3,90% (come modificata nel 2008;

La determinazione del reddito minimo presunto ai fini IRAP che deriva dalla disciplina delle società non operative è pari alla somma del reddito minimo IRES, dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e degli interessi passivi. Sottraendo da questo risultato le deduzioni e le agevolazioni IRAP si ottiene il reddito da dichiarare ai fini IRAP.

Nel caso in cui il valore forfetario risulti superiore al valore ordinario allora la società dovrà dichiarare l'importo maggiore tra i due.

Ad esempio, reddito minimo 30.000 euro, retribuzioni dipendenti, compresi "Co.co.Pro."[161], lavoro autonomo occasionale ed altre somme 25.000 euro, interessi passivi 3000 euro, decurtate le deduzioni e agevolazioni di 8000 euro, il valore presunto produzione netta IRAP sarà pari a 50.000 euro, se si dichiara un valore effettivo della produzione di 52.000 euro allora il più elevato rappresenterà la base imponibile IRAP.

Nel calcolo non viene meno il diritto di disporre delle agevolazioni fiscali valide ai fini IRAP, il valore della produzione presunto potrà quindi essere diminuito dalle deduzioni[162] previste per il taglio del cosiddetto "cuneo fiscale".

Non devono invece essere decurtate eventuali agevolazioni valide ai fini IRES ma che non sono attuabili anche per l'IRAP: ad esempio non dovrà

---

precedentemente era del 4,25%), al secondo l'aliquota differenziata dell'8,50% per le Amministrazioni pubbliche ed al terzo comma la possibilità di elevare o ridurre la prima aliquota fino ad un massimo dell'1%.

[161] Contratto di collaborazione continuativa a progetto.

[162] Si fa riferimento alle deduzioni previste dall'articolo 11, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si tratta in particolare di: deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie (comma 1, lettera a), numero 1)); deduzione forfetaria di 5mila (o 10mila) euro per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato (comma 1, lettera a), numeri 2) e 3)); deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali, relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (comma 1, lettera a), numero 4)); deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, delle spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro e dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (comma 1, lettera a), numero 5)); deduzione forfetaria (per un massimo di 8mila euro) correlata alla base imponibile (non superiore a 180.999,91 euro-comma 4-bis); deduzione di 2mila euro per ogni lavoratore dipendente, fino a un massimo di cinque dipendenti (comma 4 bis1); deduzione per incremento della base occupazionale (comma 4-quater, 4-quinquies e 4-sexies). Inoltre deduzione dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati, corrisposti ai ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia (art.3 del D.L.269/2003, convertito nella L.326/2003).

essere escluso dal calcolo del reddito minimo presunto il valore delle partecipazioni bensì i proventi derivanti dal possesso di partecipazioni andranno a ridurre il reddito minimo pari al 100% dei dividendi.

Abbiamo visto precedentemente che al reddito minimo si sommano per prime le componenti negative che fanno riferimento a retribuzioni e compensi spettanti ai lavoratori dipendenti, collaboratori e lavoratori autonomi occasionali. Restano così escluse tutte quelle voci negative del conto economico che si riferiscono al costo del personale come i contributi previdenziali, le assicurazioni obbligatorie, tranne i ratei derivanti da retribuzioni aggiuntive e le quote di trattamento di fine rapporto.

Partendo dal presupposto che le società non operative presentino un reddito ai fini IRES superiore a quello minimo presunto devono comunque integrare, per il solo fatto di essere "non operative", il valore della produzione ai fini IRAP secondo le modalità previste dalla norma.

Per il calcolo dell'acconto IRAP 2012, secondo la nuova normativa[163], la società in perdita sistemica nel triennio 2008–2010 dovrà determinare l'acconto IRAP 2012 sulla base di ciò che avrebbe dichiarato nel 2011 se avesse applicato la normativa sulle società di comodo, a meno che in via previsionale si pensi di superare i test di operatività.

Una critica alla disciplina IRAP sta nel fatto che il legislatore ha considerato i costi non deducibili ai fini IRAP come variazione in aumento, ignorando invece tutti i proventi che non rientrano nella ordinaria base imponibile IRAP.

Ad esempio i "proventi da partecipazione", nel momento in cui la società risulta non operativa, anche se il reddito minimo è stato calcolato tenendo conto delle partecipazioni detenute, non è possibile portare in diminuzione del reddito stesso i proventi derivanti da partecipazioni. Questo sta a significare che nella base imponibile IRAP delle società di comodo rientrano oltre alla gestione caratteristica anche quella finanziaria e straordinaria.

[163] Articolo 2, comma 36-duodecies, Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138.

In conclusione, è bene sottolineare che l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione ai fini delle imposte sul reddito non implica automaticamente l'accoglimento anche ai fini IRAP ed IVA, e quindi la società non operativa, nonostante ottenga la disapplicazione della disciplina ai fini della imposte sui redditi, deve comunque calcolare la base imponibile ai fini IRAP come sopra spiegato.
Infatti, se nella presentazione dell'istanza si dimostra il concorso di costi straordinari di periodo che non hanno reso possibile il raggiungimento del reddito minimo, si capisce chiaramente che quei costi in ogni caso non sarebbero rientrati nel computo della base imponibile IRAP.

3.4 IVA

Una ulteriore penalizzazione, per la società che risulta non operativa in conseguenza al mancato superamento del test, ha effetto sul risultato dalla dichiarazione annuale IVA, in particolare se da quest'ultima ne emerge un eventuale credito.
In particolare[164] si possono individuare due livelli di penalizzazione, il primo si verifica nel momento in cui la società diventa di comodo, per il solo fatto di non aver superato i test di operatività e riguarda l'eccedenza di credito IVA annuale. Quest'ultima non può essere chiesta a rimborso,

[164] Secondo quanto disposto nel comma 4, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724: "*Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4- ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi*".

non può essere utilizzata in compensazione “orizzontale” con altri tributi e contributi[165] e non può essere ceduta a terzi[166].

Detto ciò ne consegue che il soggetto non operativo può impiegare la predetta eccedenza solo mediante una compensazione cosiddetta “verticale” ciò significa che il credito IVA della società di comodo risultante dalla dichiarazione annuale può essere riportato nel periodo d’imposta successivo in modo da poterlo computare con un debito IVA emergente nel periodo d’imposta che segue.

È corretto chiarire che tali penalizzazioni scaturiscono automaticamente dal non aver superato il test, indipendentemente da un adeguamento successivo.

La norma con riferimento al credito emergente si applica dalla dichiarazione IVA relativa all’anno in cui l’impresa si qualifica “di comodo” anche se il credito risulta formato da eccedenze riportate in avanti di anni precedenti. È dunque consigliabile che le società in dubbio di operatività attuino, prima di richiedere il rimborso del relativo credito IVA, i test sui ricavi minimi.

Altrimenti si dovrà restituire[167] i rimborsi eventualmente ottenuti durante l’anno, maggiorati degli interessi ma senza alcuna sanzione.

C’è da sottolineare che con riferimento alle società non operative ed a quelle in perdita sistemica, i limiti all’utilizzo dell’eccedenza annuale IVA seguono tempistiche di applicazione differenti.

---

[165] Ai sensi dell’articolo 17, del Decreto Legislativo del 9 luglio 1997, n. 241: “*I contribuenti titolari di partita IVA eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva*”.

[166] Ai sensi dell’articolo 5, comma 4–ter, del Decreto Legge 14 marzo 1988, n. 70 convertito dalla Legge 13 maggio 1988, n. 154: “*In caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito*”.

[167] Ai sensi del comma 6, dell’articolo 38–bis, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Con riferimento alle società di comodo, i limiti sono in relazione al credito che ne deriva dalla dichiarazione annuale, nell'anno in cui non hanno superato i test dei ricavi minimi.

Diversamente per le società in perdita sistemica la limitazione ha effetto dal quarto periodo d'imposta come conseguenza del fatto che per tre periodi d'imposta consecutivi si sia verificata una perdita oppure per due esercizi una perdita fiscale ed in uno non è stato dichiarato un reddito almeno pari a quello minimo presunto.

Di seguito un semplice esempio numerico per chiarire quanto sopra detto; la società che nel periodo d'imposta 2012[168] non ha superato il test di operatività non ha potuto compensare, cedere o chiedere il rimborso del credito IVA che è emerso dalla dichiarazione Iva 2013[169].

In modo diverso per la società che invece sono in perdita fiscale nel triennio 2010–2012, non potranno chiedere il rimborso, la compensazione o cedere il credito IVA che risulta dalla dichiarazione Iva 2014[170].

L'agenzia delle entrate[171] in merito alla penalizzazione dell'utilizzo del credito IVA in compensazione *"orizzontale"*[172] ha sottolineato che la stessa opera in relazione *"alla eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione*

---

[168] Si farà riferimento al modello UNICO 2013.

[169] Versata il 16 marzo 2013 che si riferisce all'anno IVA 2012 coincidente con il periodo in cui è risultata non operativa.

[170] Che fa riferimento all'anno 2013 e che riguarda il quarto periodo d'imposta successivo al triennio in cui è considerata "società in perdita sistemica".

[171] Nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 10 agosto 2007, n. 225/E.

[172] La compensazione orizzontale dei crediti IVA, mediante utilizzo in F24, deve sottostare a determinate condizioni nel caso di superamento di definite soglie di importo utilizzato; di fatto, mentre non vengono posti limiti alla compensazione verticale IVA da IVA direttamente nelle liquidazioni periodiche o in F24, si determinano, invece, tre fasce annuali di potenziale compensazione orizzontale (esterna) dei crediti IVA con utilizzo del modello F24: per poter compensare fino a 5.000 € annui, non vi sono nuove condizioni o limiti e, pertanto, sarà possibile continuare a compensare; per poter compensare oltre i 5.000 e fino a 15.000 € annui, sarà necessario avere preventivamente presentato la dichiarazione annuale IVA da cui il credito emerge a cui è abbinato il codice tributo con il quale (da solo o sommato a quello dei trimestri precedenti) viene superato il limite; per compensare oltre i 15.000 € annui, alle condizioni già viste al precedente punto, si aggiunge l'ulteriore condizione che alla dichiarazione da cui emerge il credito IVA sia apposto il visto di conformità. Con l'apposizione del visto di conformità viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'art. 2 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164. Il visto di conformità, che può essere apposto sulle dichiarazioni annuali, si rilascia mediante l'indicazione del codice fiscale e l'apposizione della firma del responsabile del CAF o del professionista.

presentata ai fini dell'Iva" [173] espressione che secondo la Corte di Cassazione racchiude il *"puro e semplice riferimento all'eccedenza detraibile che emerge indistintamente dalla dichiarazione considerata, a prescindere dall'anno di maturazione dei crediti che la compongono"*[174]. Perciò tale divieto viene imposto alle eccedenze che si riferisco all'anno in cui la società è valutata di comodo, anche se comprendono, in tutto o in parte, crediti IVA relativi a periodi d'imposta precedenti.

Particolare attenzione viene posta per le società che svolgono la cosiddetta liquidazione IVA di gruppo[175] nello specifico ci si chiede se detti limiti e vincoli dell'utilizzo dell'eccedenza del credito IVA trovino applicazione anche per le controllate che risultano società non operative.

Nonostante la fattispecie non sia esplicitamente prevista dall'articolo 30, comma 4, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione del 30 gennaio 2008, n. 26/E ha affermato che il trasferimento del credito annuale da parte della controllata alla controllante in sostanza è lo stesso previsto per i rimborsi infrannuali IVA.

Tale circostanza di equivalenza è altresì deducibile dall'articolo 6, comma 3, Decreto Ministeriale 13 dicembre 1979, n. 11065[176] in base al quale la società facente parte del gruppo che compensa la propria eccedenza di credito IVA con il debito IVA del gruppo, ha l'obbligo di presentare

---

[173] *Idem.*

[174] Si veda la sentenza della Corte di Cassazione del 17 giugno 2005, n. 13079.

[175] Per la relativa procedura si veda: articolo 73, ultimo comma del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Al riguardo, la citata disciplina dell' IVA di gruppo prevede come procedura di compensazione che i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, debbano essere effettuati dalla controllante, che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo, mediante la somma algebrica dei debiti e dei crediti di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo. Questo sistema agevola i gruppi societari che compensano situazioni creditorie di alcune società con quelle debitorie di altre ottenendo, una sorta di "rimborso IVA" in tempi più ristretti rispetto ai contribuenti ordinari.

[176] "*Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente e società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'articolo 38-bis del DPR 633/72. Le garanzie devono essere prestate dalla società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata presentazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale".*

apposita garanzia come previsto dall'articolo 38–bis, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633[177] analogo alla richiesta di rimborso IVA ai sensi dell'articolo 30, del medesimo decreto.

In ogni caso, se la società controllante, in sede di dichiarazione annuale, decidesse di richiedere il rimborso dell'eccedenza del credito IVA che non è riuscita a compensare con il meccanismo dell'IVA di gruppo dovrà indicare i requisiti richiesti dall'articolo 30, del decreto IVA per ciascuna società controllata e specificare l'eccedenza ad ognuna riferibile.

In questo modo ciascuna società del gruppo è in grado di conoscere quanta parte del proprio credito IVA è stata compensata con altri debiti IVA di altre società appartenenti al gruppo oppure la quota di credito IVA oggetto di richiesta di rimborso da parte della controllante, al fine di mantenere comunque un collegamento tra le decisioni prese dalla controllante e le singole società facenti parte del gruppo.

Pertanto, la disciplina della liquidazione IVA di gruppo, in armonia con quella relativa alle società non operative, fa ritenere che l'eccedenza di credito IVA generata dalla società non operativa e trasferita alla altre società facenti parte al gruppo, non può essere utilizzata in compensazione, né essere chiesta a rimborso da parte della controllante. Lo stesso vale nel caso in cui vegano trasferiti periodicamente, a scadenze mensili o trimestrali, crediti eccedenti e nel frattempo già usati in compensazione.

Se ciò dovesse accadere, come già sopra spiegato per le società che risultano non operative, la società controllante non potrà tener conto di eventuali eccedenze di credito IVA e procederà al pagamento degli interessi sugli importi utilizzati senza l'applicazioni di sanzioni.

---

[177] La prima parte del citato articolo, quella a cui fa riferimento la garanzia: "*I rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali e artigiane indicate nel primo comma dell'articolo 38, o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione*".

Tutto questo si ripete in virtù del fatto che il trasferimento del credito IVA e la compensazione con l'imposta a debito delle altre società del gruppo, racchiudono in se una fattispecie paragonabile alla richiesta di rimborso o all'utilizzo in compensazione vietati dalla legge[178].

In questo modo si vuole evitare una immotivata diversità di trattamento fiscale nella gestione del credito IVA in funzione del solo fatto di far parte o meno della società non operativa ad un gruppo di imprese[179].

Il secondo livello di penalizzazione riguarda la totale e definitiva perdita della facoltà di compensazione "verticale" o di riporto in avanti, al verificarsi di due circostanze congiuntamente. La prima per il mancato superamento in tre periodi d'imposta consecutivi del test di operatività o il verificarsi di perdite per tutto il triennio, ma se in almeno uno di essi non ricorre lo status di società di comodo allora la norma non si applica. In pratica, l'ambito soggettivo di applicazione interessa tutti coloro che sono già considerati, ai fini delle imposte sui redditi, società di comodo. La seconda per non aver effettuato in ciascuno dei tre periodi suddetti delle operazioni rilevanti ai fini IVA di ammontare almeno pari ai ricavi minimi[180].

Se si verifica la prima condizione, allora la società dovrà porre a confronto, anno per anno, il volume d'affari IVA[181] realizzato con il valore dei ricavi minimi presunti. Se il volume d'affari risulta essere inferiore all'ammontare dei ricavi minimi per tutti e tre i periodi d'imposta consecutivi, la società perde in modo definitivo la possibilità di utilizzare il credito IVA annuale. Tale perdita ingloba l'intera eccedenza della dichiarazione annuale, anche se formata in tutto o in parte, in periodi d'imposta in cui la società non fosse risultata non operativa.

Dunque, la limitazione avrà i primi effetti sull'eccedenza IVA a credito che risulta dalla dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta del triennio.

---

[178] Precisamente dal comma 4, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[179] Inteso ai sensi dell'articolo 73, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

[180] Quei ricavi che derivano dall'applicazione dei coefficienti di cui al primo comma, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[181] Si deve fare riferimento alla precisazione nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 25/E: "*deve assumersi come totale delle operazioni effettuate ai fini IVA l'ammontare complessivo del volume d'affari relativo all'anno X determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 633 del 1972*".

Per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, potrà interessare l'eccedenza del credito IVA al 31 dicembre 2011 se congiuntamente la società è risultata non operativa oltre che nel 2011 anche nel 2010 e 2009; e nei tre anni dal 2009-2011 non sono state attuate cessioni di beni o prestazioni di servizi di importo non inferiore a quello dei ricavi presunti[182]. La stessa verifica dovrà essere fatta al termine di ogni anno, in questo caso 2012, facendo riferimento non solo all'anno stesso bensì anche ai due precedenti, quali 2011 e 2010.

Per i soggetti con esercizio diverso dall'anno solare in cui si verifica una disomogeneità temporale, il raffronto tra i due valori deve essere rideterminato in modo da "allineare" all'arco temporale reddituale. In effetti, se da un lato i ricavi presunti derivano dall'applicazione di percentuali su *assets* in bilancio relativi ad un esercizio "a cavallo", dall'altro il volume d'affari IVA si attribuisce per definizione all'anno solare, perché detta imposta non prevede l'ipotesi di periodi "a cavallo".

Se il periodo di riferimento va dal 1° luglio al 30 giugno, i raffronti andranno fatti dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010, dal 1° luglio 2010 al 30 giugno 2011, dal 1° luglio 2011 al 30 giugno 2012; nel caso che nei tre esercizi la società non superasse il test di operatività, la stessa, al 1° luglio 2012, non potrà più riportare a nuovo il credito IVA eccedente al 30 giugno dello stesso anno.

In conclusione, tale penalizzazione non si applica alle società che pur essendo considerate di comodo in presenza di perdite sistemiche, hanno superato i test in almeno uno dei periodi d'imposta compresi nel triennio di osservazione. Se invece la società cessa di essere "non operativa" allora non vi sono limitazioni al diritto di chiedere il rimborso del credito IVA[183].

---

[182] In merito si rimanda alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 25/E.

[183] Secondo quanto commentato nella circolare Assonime del 25 luglio 2007, n. 43.

CAPITOLO QUARTO - LE SOLUZIONI

Prima della modifica normativa attuata dall'articolo 1, comma 109, lettera a), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296[184] la società non operativa aveva come unico modo per sottrarsi all'applicazione delle norme riguardanti le società di comodo "l'onere della prova" rispetto i redditi presunti, calcolati nel test di operatività.

Pertanto risultava primaria la prova contraria fornita dalla società in cui dimostrava situazioni oggettive straordinarie [185] che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi, non dipendente dalla volontà del contribuente.

Quest'ultimo avrebbe quindi potuto omettere la presentazione dell'istanza d'interpello disapplicativo, riservandosi la possibilità di impugnare l'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria ed illustrare le proprie ragioni in sede contenziosa.

Successivamente, grazie alla suddetta legge è stato eliminato l'inciso *"salvo prova contraria"*, ciò significa che non solo è stata tolta la fase intermedia del contraddittorio anticipato fra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, ma anche la società non operativa non può più decidere in modo autonomo l'esistenza o meno delle cause oggettive che giustificano il non superamento del test di operatività[186].

Attualmente, allorché il contribuente rientri nelle fattispecie di applicazione della disciplina di riferimento, una delle modalità ammesse dall'ordinamento è la presentazione dell'istanza di disapplicazione [187],

---

[184] Cosiddetta *"Legge Finanziaria 2007"*. In particolare, le modifiche alla disciplina delle società non operative risultano apportate dai commi 109 e 110 dell'unico articolo di cui si compone la normativa.

[185] Ad esempio, un furto che abbia inciso in modo significativo sull'entità delle rimanenze finali o sui ricavi tale da compromettere la capacità e potenzialità produttiva dell'impresa, la possibile revoca del contratto d'affitto di azienda, la perdita di macchinari per furto o incendio, il sequestro degli impianti.

[186] Secondo quanto illustrato nell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[187] Ai sensi dell'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600: "*Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse*

presupponendo *"un'interlocuzione anticipata con la parte pubblica del rapporto d'imposta"*[188].

4.1 ISTANZA DI INTERPELLO DISAPPLICATIVO

"L'interpello disapplicativo è finalizzato alla rimozione degli effetti dannosi derivanti dalle norme tributarie antielusive, tali norme per loro natura limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse nell'ordinamento tributario"[189].

Detto ciò, il contribuente ha la facoltà di rivolgersi all'Amministrazione Finanziaria, a seguito dell'ipotesi di presunta legittimità del comportamento posto in essere, allo scopo di provare che i possibili effetti elusivi non si sono verificati, né vi è l'intento futuro ad attuarli.

Mediante l'interpello disapplicativo, il soggetto interessato ha quindi la possibilità di giustificare il suo comportamento in dubbio ai fini fiscali e salvarsi dall' accertamento fiscale certo nei suoi confronti. Qualora le ragioni esposte dall'istante nella domanda dovessero essere condivise dall'Amministrazione, il contribuente potrà beneficiare della disapplicazione della norma oggetto di interpello senza imbattersi nelle previste limitazioni dettate dalla norma antielusiva applicabile nel caso di specie.

---

dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma".

[188] Come specificato da Di Siena M., *"Società non operative: l'istituto dell'interpello disapplicativo"*, in Contabilità finanza e controllo, anno 2007, pagina 549.

[189] Per un approfondimento in materia, Pistolesi F., "Gli interpelli tributari", Milano, 2007, pagina 87.

Si tratta perciò di particolari interpelli che si diversificano per il loro essere oggetto, di una situazione soggettiva passiva, definibile più come un dovere, piuttosto che un diritto per il contribuente.

4.1.1 L'interpello disapplicativo per le società di comodo

Nella disciplina delle società non operative, l'interpello disapplicativo rappresenta una sorta di *"percorso obbligato"*[190] per tutti i soggetti che ricado nella fattispecie della normativa in esame.

Ad opera del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 che ha introdotto nell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, il comma 4–bis[191], la procedura da seguire per richiedere la disapplicazione della norma in materia di società di comodo, è stata modificata.

Perciò, mancando al contribuente l'opportunità di fornire prova contraria, la legge consente l'utilizzo "dell'interpello disapplicativo" quale unico rimedio valido per dimostrare le oggettive cause che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi presunti.

Le società non operative, che non rientrano nelle cause di esclusione, né in quelle di disapplicazione automatica, interessate da oggettive situazioni che impediscono il conseguimento di ricavi congrui, possono disapplicare la norma[192] presentando istanza d'interpello all'Agenzia delle Entrate.

---

[190] In merito si veda, Pagani G., "*Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali*", in Il Fisco, anno 2012, pagina 2413.

[191] Infatti il predetto comma 4–bis esplicita: "*In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*".

[192] Ai sensi dell'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Si deduce che la normativa in esame non opera più mediante una presunzione legale relativa, al contrario attraverso una presunzione legale assoluta, in quanto non ammette prova contraria.

La possibilità in capo al contribuente che, attraverso le già citate presunzioni legali; la prima di non aver conseguito determinati ricavi minimi figurativi[193], la seconda di dichiarare un reddito superiore a quello minimo presunto [194], diviene non operativo rimane la presentazione dell'interpello disapplicativo che rispetto alla norma antecedente il 2006 ha perso il requisito della "straordinarietà".

Le sopracitate "oggettive circostanze" devono pertanto riuscire a far superare i test di operatività all'impresa, dando prova che la società contribuente non ha alcun intento elusivo[195].

Posto questo, viene da pensare che il nuovo articolo 30 si configuri più che altro come una norma antielusiva con lo scopo di contrastare "*l'impiego anomalo della forma societaria, palesato dal mancato raggiungimento di risultati economici adeguati in relazione ai mezzi ed alle risorse delle quali la società dispone*"[196] piuttosto che l'aggiramento degli obblighi e dei divieti impositivi.

Una osservazione in merito al comma 4–bis della norma in esame, concerne l'espressione *"la società interessata può richiedere la disapplicazione"*, il termine *"può"* non deve essere inteso come mera facoltà bensì come un onere cui è sottoposta la società interessata.

La società ha quindi "l'obbligo" di presentare interpello all'Agenzia delle Entrate con lo scopo di ottenere la disapplicazione laddove non riesca a soddisfare i requisiti richiesti dalla normativa.

---

[193] Ai sensi del comma 1, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.
[194] Ai sensi del comma 3, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.
[195] Per ulteriori chiarimenti, Vasapolli G. e Vasapolli A. "*La prova contraria delle società di comodo*", in Corriere Tributario, anno 2007, pagina 1029.
[196] In merito, Pistolesi F. "*L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo"* in Corriere Tributario, anno 2007, pagina 2987.

A sostegno dei chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate[197] si è osservato che l'aver eliminato la previgente normativa, superando i dubbi di una probabile inoperatività della società mediante richiesta preventiva di spiegazioni al soggetto interessato, ha reso obbligatorio l'interpello, quale unico rimedio esperibile per dare prova dell'operatività dell'impresa, tanto che in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo, un eventuale ricorso avverso l'avviso di accertamento sarebbe stato inammissibile[198].

Tale inammissibilità, come vedremo di seguito è stata soppiantata[199] ammettendo la possibilità di fare ricorso anche a coloro che non hanno presentato l'istanza d'interpello.

La necessità di presentare l'istanza deriva dalla riflessione che quanto detto precedentemente sia giurisdizionalmente insostenibile, perché le ipotesi di inammissibilità di un ricorso sono già stabilite dalla norma[200], ed inoltre l'inammissibilità di quest'ultimo non può essere stabilita dall'Agenzia delle Entrate bensì unicamente dai Giudici Tributari.

Detto ciò, pur essendoci la possibilità di una successiva impugnazione dell'atto impositivo nel frattempo emesso, sarebbe del tutto imprudente e poco strategica una simile condotta con elevate probabilità di essere valutata "*pretestuosa e sconsiderata dagli stessi Giudici Tributari aditi*"[201].

Diversamente dall'orientamento esposto precedentemente, sostenuto anche dall'Agenzia delle Entrate, c'è chi ha ritenuto più opportuno interpretare il ricorso all'interpello disapplicativo piuttosto che come un "obbligo" come una "*facilitazione concessa al contribuente che voglia*

---

[197] Si fa riferimento alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E; ed alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2009, n. 7/E.

[198] Confronta, Ferranti G. "*L'interpello disapplicativo per le società di comodo*", in Corriere Tributario, anno 2007, pagina 1183.

[199] Dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E.

[200] Ai sensi dell'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[201] Si veda, Pagani G. "*Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali*", op. cit., pagina 2416.

evitare a priori l'insorgere di un contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria"[202].

In mancanza di presentazione dell'istanza o nel caso di risposta sfavorevole da parte del Direttore Regionale, alla società rimarrebbe in ogni caso l'opportunità di contestare l'atto impositivo oppure richiedere il rimborso per il recupero dei tributi versati preventivamente sulla presunzione di applicabilità della disciplina sulle società non operative.

Secondo l'indirizzo prevalente, il provvedimento del Direttore Regionale non è atto impugnabile, tanto è vero che il ricorso al Giudice Tributario può essere fatto solo in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento.

In merito a questa interpretazione vi furono una serie di sentenze con altrettante opinioni discordanti per giungere poi alla conclusione, grazie alla sentenza della Corte di Cassazione del 15 aprile 2011, n. 8663, che il diniego all'istanza d'interpello disapplicativo rientra tra gli atti autonomamente impugnabili[203] ed inoltre la mancata impugnazione, entro il termine di 60 giorni dal ricevimento del parere negativo rilasciato dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, nega al contribuente l'opportunità di eccepire le proprie ragioni sia in sede contenziosa, sia in quella di istanza di rimborso.

A questo proposito pare opportuno in via cautelare, impugnare in ogni caso il provvedimento di rigetto per evitare che sia poi negata un'eventuale impugnativa dell'avviso di accertamento.

---

[202] Pitolesi F. "*L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo"*, op. cit., pagina 2995.

[203] L'argomentazione della Suprema Corte si basa sul fatto che, la negazione dell'istanza d'interpello disapplicativo è equiparabile all'atto di diniego di agevolazione fiscale, tale per cui quest'ultimo rientrando tra gli atti "tipici" ed impugnabili autonomamente ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lettera h), del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, fa si che venga considerato allo stesso modo anche il provvedimento in esame.

4.1.2 Modalità di presentazione e contenuto dell'istanza

La procedura, con la quale si fornisce la prova dell'esistenza di oggettive situazioni, siano esse ordinarie o straordinarie, che pur in presenza dei presupposti per l'applicazione della disciplina delle società non operative riescono a documentare che l'utilizzo della struttura societaria non ha alcun intento elusivo, prevede la presentazione di un'istanza d'interpello disapplicativo, disciplinata dal Decreto Ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, che ricalca la normativa prevista dal citato articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 richiamata dall'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724 in materia di società non operative.

Le situazioni oggettive, se rilevanti per la verifica dei relativi presupposti, possono interessare sia il periodo d'imposta cui si applica la disciplina, sia i periodi precedenti.

Una delle caratteristiche principali dell'istanza, affinché possa ritenersi validamente presentata, è che sia "preventiva", deve perciò essere presentata prima che il soggetto attui il comportamento oggetto dell'istanza, perciò se i chiarimenti riguardano la dichiarazione annuale, allora la stessa dovrà essere trasmessa prima della presentazione della dichiarazione dei redditi al periodo d'imposta di riferimento.

Ne consegue che entro il termine di presentazione della dichiarazione, coincidente con il nono mese successivo alla chiusura dell'esercizio da dichiarare, il contribuente riceva la risposta da parte dell'Amministrazione interpellata, cui fa ovviamente capo un obbligo di riscontro entro il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza stessa.

Esemplificando, l'istanza di cui si fa riferimento, nel caso di un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovrà essere presentata entro e non oltre il 2 luglio dell'anno seguente a quello da dichiarare.

È chiaro che con la nuova normativa il contribuente non può, sulla base di un proprio giudizio, ritenersi esonerato dall'istituto.

Il ruolo dell'interpello[204] ha assunto, a questo punto, una posizione prioritaria e assai discussa, in quanto il contribuente una volta dichiarati, in sede d'interpello, tutti gli elementi empirici in grado di integrare la prova per superare la presunzione di cui all'articolo 30, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, non poteva più, né in fase accertativa né tantomeno in quella contenziosa, replicare con situazioni differenti da quelle già esposte.

A seguito di opinabili interpretazioni[205] dell'Agenzia delle Entrate si desumeva che, in mancanza di specifica procedura di istanza, ogni altro ricorso, avverso al successivo provvedimento impositivo, sarebbe risultato inammissibile.

Presupponendo l'inammissibilità del potenziale ricorso di impugnazione dell'avviso di accertamento recante l'imposizione degli esiti a seguito dell'applicazione della disciplina sulle società non operative, l'Agenzia delle Entrate non solo aveva dato un'interpretazione critica estranea dalla propria sfera di competenza, ma aveva anche ipotizzato una conseguenza che non era prevista dalla disciplina del processo tributario[206].

Superando il precedente opposto orientamento, l'Agenzia delle Entrate si è espressa[207], ammettendo il ricorso contro l'accertamento a tutti i contribuenti compresi quelli che non hanno presentato l'istanza d'interpello.

La mancata presentazione, dunque, in linea con la normativa processuale tributaria, prevede la sola irrogazione della sanzione che va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2065 euro prevista dalla legge tributaria[208]

---

[204] Ai sensi dell'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

[205] In tal senso si esprimono sia la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E sia la successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2009, n. 7/E.

[206] La questione aveva sollevato, in termini critici, non pochi dubbi interpretativi risolti nell'interrogazione parlamentare dell'Onorevole Maurizio Leo, n. 5–00754, che in sostanza aveva confermato l'obbligatorietà della preventiva istanza di interpello, in quanto una diversa interpretazione "*andrebbe a qualificare l'interpello come procedura del tutto facoltativa e non, come previsto dalla norma, obbligatoria*".

[207] Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E.

[208] Precisamente dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

per l'omissione di ogni comunicazione obbligatoria, e non determina l'inammissibilità del ricorso.

Diversamente, sarà applicata la sanzione nella misura massima prevista dalla legge, se l'Agenzia in sede di accertamento rileva la non sussistenza delle condizioni utili per la disapplicazione della disciplina oggetto dell'istanza, sulla base della documentazione fornita dal contribuente.

La sanzione verrà raddoppiata nel caso di accertata infedeltà della dichiarazione.

Ne deriva che, in sede contenziosa, a prescindere dall'aver superato o meno il test di operatività con le giustificazioni che ne conseguono, la società si focalizzi sulla dimostrazione che non vi è alcun "abuso della personalità giuridica" e che quindi non si tratta di schermi per nascondere gli interessi personali dei soci, quale base portante dell'intera disciplina.

A questo proposito, l'istanza deve essere indirizzata al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente attraverso l'ufficio territoriale[209] corretto, in relazione al domicilio fiscale del contribuente istante.

Quest'ultimo dovrà redigere in carta libera l'istanza e spedirla per mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento o consegnata a mano[210] all'Ufficio territorialmente competente.

Sarà poi l'Ufficio locale competente ad inviare, l'istruttoria[211] dell'istanza corredata del proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione, al Direttore Regionale di competenza. Quest'ultimo ha a disposizione 90 giorni,

---

[209] L'ufficio territoriale ha la sola funzione istruttoria, tant'è che non gli compete il definitivo riscontro con l'istanza. Gli uffici locali sono dunque obbligati a trasmettere l'istanza alla Direzione Regionale delle Entrate entro 30 giorni dalla data di ricevimento allegando un proprio parere in merito alle motivazioni esposte dal contribuente. Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del Decreto Ministeriale 19 giugno 1998, n. 259: *"… Tale ultimo ufficio trasmette al direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione della medesima".*

[210] Secondo una recente interpretazione estensiva dell'Amministrazione finanziaria. Cfr. il paragrafo 2, della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 marzo 2007, n. 14/E: *"Sebbene il predetto decreto non lo preveda espressamente, si ritiene che l'istanza possa essere presentata anche mediante consegna a mano presso il competente Ufficio locale.*"

[211] Nella fase istruttoria del processo si svolgono indagini e si acquisiscono prove e informazioni utili ai fini del giudizio, per potere arrivare ad una fase successiva dibattimentale o decisoria.

dall'avvenuta presentazione dell'interpello da parte dell'istante, per emettere il provvedimento con cui lo accoglie, oppure lo respinge, anche solo parzialmente.

È possibile richiedere un maggior termine di 90 giorni, nel caso in cui le informazioni fornite siano carenti e perciò vengano richiesti elementi integrativi senza dei quali ogni esame compiuto sarebbe inattuabile, tale termine decorrerà nuovamente dalla data di ricezione delle ultime documentazioni. Nel caso di eventuali richieste ad altri soggetti interessati viene data comunicazione al contribuente.

Il predetto termine, nonostante non perentorio, deve essere rispettato in modo da riuscire a fornire al contribuente una risposta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi[212].

In questo contesto è evidente che la veridicità degli elementi forniti dal contribuente divengono essenziali al punto di subordinare il provvedimento del Direttore Regionale delle Entrate alla correttezza delle informazioni sottopostegli durante la procedura.

Nella motivazione conclusiva posta dal Direttore Regionale non verrà menzionato il parere dell'Ufficio locale in quanto si tratta di atti a rilevanza interna che non interessano il provvedimento finale rivolto al contribuente il quale sarà avvisato mediante plico raccomandato[213].

In merito al contenuto, l'istanza è sostanzialmente in forma libera ma deve necessariamente recare alcuni elementi minimali, la cui assenza determina l'inammissibilità della stessa.

Come specificato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E, nell'istanza devono essere indicati, a pena d'inammissibilità, i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante[214]; l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le

---

[212] Per UNICO 2013, periodo d'imposta 2012, il termine per la ricezione della risposta scadeva il 30 settembre 2013 e considerando i 90 giorni a disposizione per rilasciare il provvedimento, è necessario che la richiesta, sia stata trasmessa entro il 2 luglio 2013.

[213] Come chiarito nel paragrafo 6, della citata circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 marzo 2007, n. 14/E.

[214] Si intende il codice fiscale ed i recapiti per la comunicazione della risposta dell'istante, compresi il numero di fax o un indirizzo di posta elettronica, qualora disponibili, dello stesso.

comunicazioni ed infine la sottoscrizione del contribuente e del suo legale rappresentante.

In assenza di quest'ultima, l'Ufficio locale ha l'obbligo di invitare il legale rappresentante per regolarizzarla, a tal proposito il termine per l'emanazione del provvedimento inizia a decorrere dalla data di regolarizzazione dell'istanza stessa.

Gli elementi costitutivi dell'istanza sono rappresentati, dalla descrizione per intero della fattispecie concreta, dall'indicazione delle situazioni oggettive che hanno reso impossibile il superamento del test di operatività[215], o il raggiungimento di un reddito almeno pari a quello minimo presunto[216], con riferimento alla fattispecie rappresentata, ed inoltre da tutti quegli atti e documenti necessari per una corretta individuazione e qualificazione della caso particolare.

Non spetta all'Agenzia richiedere documentazioni o informazioni aggiuntive qualora queste risultassero sommarie ed approssimative per la definizione della fattispecie, tranne nel caso in cui si ravvisi la buona fede del contribuente.

Quali siano gli accadimenti tali da poter dare uno schema indicativo per comprendere le "situazioni oggettive" è in assoluto difficile da affermare, l'Agenzia delle Entrate[217] ha cercato di elaborare dei criteri di carattere generale in modo da qualificarli come "cause di esclusione" valutabili da parte del Direttore Regionale delle Entrate.

Tra gli avvenimenti che giustificano la disapplicazione, previo interpello, rientra la sussistenza di "*un periodo di non normale svolgimento dell'attività*" [218] con attenzione, per esempio, in ipotesi di iniziative

---

[215] Di cui all'articolo 30, comma 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

[216] Determinato ai sensi del comma 3 del suddetto articolo. Anche in relazione alla nuova disciplina delle società in perdita sistemica, introdotta dal Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138.

[217] Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E e nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2007, n. 44/E. In queste due circolari vengono elencate una serie di situazioni di esclusione accettate dal fisco con riferimento in particolare a società in liquidazione, holding ed immobiliari.

[218] Prima delle richiamate innovazioni legislative, la situazione di "*non normale svolgimento dell'attività*" rappresentava una causa di esclusione dall'applicazione della disciplina e valutabile liberamente dal contribuente interessato. Successivamente alla

imprenditoriali ancora in fase di “start up” in cui vi è una temporanea inattività, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore, se per esempio si protrae la messa a punto di un impianto necessario per lo svolgimento dell’attività; per incompletezza delle autorizzazioni amministrative indispensabili per l’inizio dell’attività richieste con largo anticipo; ovvero per lo svolgimento di un tipo di attività di ricerca, preliminare all’avvio di una nuova attività, purché non produca ricavi.

La situazione descritta, proprio perché non rientra più tra le cause di esclusione, dovrà essere analizzata volta per volta dal Direttore Regionale per valutare la posizione del contribuente.

Altra circostanza valutabile quando vi è una situazione di liquidazione volontaria o l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa e fallimento.

Ancora una volta vi è distinzione tra la liquidazione formale e quella giudiziaria, mentre la prima definisce l’estinzione della vita dell’impresa mediante la definizione dei rapporti tra società e terzi, in particolare i creditori sociali, il trasferimento del diritto di proprietà su beni dell’impresa ai terzi o ai soci, ed infine la ripartizione del patrimonio sociale. La seconda, si fonda su oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, e vengono poste a giudizio del Giudice, tali per cui rendono effettiva la liquidazione ed è dunque possibile disapplicare la norma sulle società non operative.

Di fatto lo stato di liquidazione volontaria rappresenta una possibile “situazione oggettiva” tale per cui è comunque necessaria la presentazione dell’istanza d’interpello per il riconoscimento.

Come specificato “*Lo stato di liquidazione formale della società non costituisce di per sé condizione sufficiente per escludere la società dall’ambito di applicazione della disciplina in commento”.*[219] Per questo motivo, in assenza di una documentazione utile a comprovare l’effettiva

---

modifica tale circostanza rientra tra le cause valutabili con discrezione dal Direttore Regionale delle Entrate per mezzo di specifica procedura d’interpello disapplicativo, ai sensi dell’articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

[219] Precisa la circolare dell’Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2007, n. 44/E.

liquidazione in essere, l'istanza di disapplicazione potrebbe non essere accolta.

L'effettività, dunque, può essere sostenuta dall'apporto da parte del contribuente interessato di tutta la documentazione indispensabile ed idonea a dare prova dell'evidente finalità di portare a termine tale procedura.

Alcuni esempi di documenti che potrebbero essere allegati all'istanza al fine di facilitare la verifica alla Direzione Regionale: in relazione alle società di persone, "*l'inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale*" [220] ed "*il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto*"[221]; limitatamente alle società di capitali, la *"situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento"* ed il *"rendiconto sulla gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato"*[222], nonché i bilanci intermedi di liquidazione redatti ai sensi dell'articolo 2490 del codice civile; con attenzione alla fase conclusiva delle operazione straordinarie, *"il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto*"[223] ed *"il bilancio finale di liquidazione"*[224]; l'indicazione sommaria delle strategie, dell'andamento, delle prospettive reddituali e temporali della liquidazione, con l'evidenziazione delle principali cessioni effettuate e delle difficoltà che ostano alla proficua realizzazione del procedimento liquidatorio; eventuali contratti stipulati con agenzie immobiliari o altri intermediari per la vendita dei beni; eventuali accordi preliminari conclusi con potenziali acquirenti dei beni sociali; la descrizione dell'utilizzo che viene fatto dei cespiti patrimoniali in corso di liquidazione[225].

Un commento a riguardo spetta per le *holding* e per le società immobiliari.

Le società cosiddette *holding,* cioè quelle società che possiedono delle quote di partecipazione in altre società, anche sotto forma di immobilizzazioni o crediti finanziari, sono incluse nella disciplina in esame

---

[220] Di cui all'articolo 2277, comma 2, del codice civile.
[221] Di cui al comma 1, del medesimo articolo, del codice civile.
[222] Indicati nell'articolo 2487-bis, comma 3, del codice civile.
[223] Prescritti per le società di persone dall'articolo 2311, del codice civile.
[224] Previsto per le società di capitali dall'articolo 2492, del codice civile.
[225] Come specificate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E.

nel caso in cui non ottengano da queste i proventi necessari a superare i test di operatività.

È per questo rilevante verificare la condizione di effettiva distribuzione dei dividendi da parte delle società partecipate essendo i componenti postivi che un'*holding* può percepire.

Nel momento in cui la società *holding* risulta non operativa dovrà concentrarsi sulla valutazione del *"se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per ottenere la disapplicazione della normativa"*[226] a favore della società, spostando così in capo alle società partecipate l'indagine sull'operatività.

Vengono individuate alcune esemplificazioni[227] che potrebbero supportare l'istanza presentata dalle *holding* e incentivare all'accoglimento.

Le differenti "oggettive situazioni" che possono interessare le società non operative riguardano sempre le società partecipate e si richiamano ai casi in cui le società partecipate non hanno riserve di utili sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire alla *holding* di superare il test di operatività; mancata distribuzione di dividendi da parte delle partecipate dovuta alla necessità di coprire con le riserve di utili esistenti le perdite conseguite; società partecipate che si trovano in fase di avvio dell'attività; società partecipate che operano in settori in crisi; società costituite quali *special purpose vehicle* (Svp), che dimostrano di dover necessariamente impiegare i proventi conseguiti dalla società target per il rimborso dei debiti contratti per l'acquisto della target stessa.

Chiaramente le circostanze valide per le *holding* possono essere fatte valere dalle società ed enti non definibili come tali anche se in possesso di partecipazioni, allorché l'omessa distribuzione dei dividendi da parte delle partecipate sia risolutiva ai fini del mancato superamento del test di operatività.

Molto più frequenti sono i casi di società che svolgono "attività immobiliare"[228] e si ritrovano a dover sostenere elevati costi con il rischio

---

[226] Come nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 febbraio 2007, n. 5/E.
[227] *Idem*.

di non sapere quando e quanto potranno essere coperti dai successivi ricavi.

Per questo ancora una volta si è cercato di trovare una linea guida tale per cui sia possibile far vale nell'istanza d'interpello i casi di seguito esposti; per la società immobiliare che possiede alcuni immobili già locati ed altri in corso di realizzazione da destinare successivamente alla locazione o alla vendita, iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, ma, ovviamente, non suscettibili, al momento, di produrre un reddito, ancorché minimo.

Limitatamente a questi ultimi, è possibile chiedere la loro parziale esclusione, dal test di operatività e dal calcolo del reddito minimo presunto. Nel caso la società possieda solo immobili in corso di realizzazione, non è proprio tenuta a presentare l'istanza di disapplicazione[229] perché si trova in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento.

Proseguendo, la società immobiliare che dimostra l'impossibilità di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il test di operatività o di conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Questo può accadere quando, ad esempio, i canoni dichiarati sono almeno pari a quelli di mercato[230]. Oppure quando la stessa comprova l'impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso; ovvero, per concludere palesa l'inagibilità temporanea dell'immobile.

L'oggetto della disapplicazione della norma può riguardare tutti quei casi in cui il canone, anche se "non congruo" risulta in linea con le quotazioni rilevabili nella banca dati dell'Osservatorio del mercato immobiliare[231].

---

[228] Occorre ricordare che con l'espressione "attività immobiliare" possono intendersi diversi tipi di attività quali: quella di compravendita di immobili, l'attività di costruzione e vendita di fabbricati, l'attività di locazione di immobili, l'attività di leasing immobiliare, l'attività mista di compravendita e gestione di immobili, attività di intermediazione nella compravendita di immobili. Appare chiaro come lo scenario sia abbastanza eterogeneo e risultano impossibili generalizzazioni.

[229] Come precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 26 febbraio 1997, n. 48, paragrafo 2.1.

[230] Determinati ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.

[231] Consultabile sul sito dell'Agenzia del Territorio, come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 25/E.

Si può concludere che le fattispecie presentate possono riguardare situazioni oggettive eterogenee, tali per cui qualora le società provino di aver effettivamente sofferto di una congiuntura economica negativa, *"il giudice può, tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza"*[232] basandosi principalmente sulla situazione economica di crisi e la diffusa competitività delle aziende che sta attraversando la nazione in questo periodo.

In linea generale, nel caso in cui l'istanza venga spedita esponendo fatti oggettivi e non dipendenti dalla volontà dell'istante non si pone alcuna causa ostativa alla disapplicazione, sia essa parziale o totale, della disciplina sulle società di comodo. Al contrario, se le situazioni oggettive dovessero in qualche modo essere riconducibili alla volontà o inerzia dell'istante, allora la disapplicazione solitamente non è in linea con la volontà del Legislatore.

La disapplicazione della norma mediante interpello vale anche per la nuova disposizione introdotta dal Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138 e consiste nella circostanza di dichiarare per tre anni delle perdite oppure in due ed in uno non superare il reddito minimo presunto secondo quanto detto nei capitoli precedenti.

Pertanto, l'aver esteso la disciplina delle società di comodo anche alle società che dichiarano delle perdite triennali ha fatto in modo che l'interpello prima previsto per le società non operative dovesse essere esteso alle società in perdita sistemica.

Le motivazioni e gli esercizi di riferimento saranno sicuramente diversi, proprio per questo, a pena di inammissibilità dell'istanza, è necessario presentare due istanze di disapplicazione distinte in riferimento all'ipotesi di ricadere nella fattispecie di società non operative o di società in perdita sistemica.

Dal momento che l'anno da cui inizia a decorrere la norma coincide con il 2012, l'interpello per le società in perdita sistemica dovrà essere

[232] Si applica l'ultima parte dell'articolo 115 del Codice di Procedura Civile.

presentato 90 giorni prima del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2012, di conseguenza entro il 2 luglio 2013 e si otterrà risposta entro il 30 settembre 2013. Salvo il caso in cui vengano sospesi i termini per la richiesta di ulteriori documenti informativi.

In merito alle motivazioni non è molto chiaro su cosa dovranno basarsi le istanze delle società che si trovano nella predetta situazione, in quanto, soprattutto per quest'ultime difficilmente il risultato d'esercizio è l'effetto di situazioni del tutto oggettive, sintetizzabili con casi pratici. Ne è la prova il fatto che nello stesso settore alcune imprese possono avere successo, altre chiudere in perdita; tutto questo è la conseguenza della combinazione tra intuizione strategica, fortuna, andamento del mercato, agevolazioni, capacità imprenditoriale, tutti fattori per cui l'Agenzia delle Entrate non si assume la responsabilità di analizzare e approfondire con sufficiente conoscenza tecnica poiché come ben si sa ci possono essere svariati casi ognuno con caratteristiche diverse.

A meno che non vengano modificate le ipotesi disapplicative, oltre alle *holding* ed alle immobiliari con immobili locati ad enti pubblici, ricadono nella disciplina delle società in perdita sistemica le imprese con un processo produttivo pluriennale, quali le società di costruzione che contabilizzano l'entrata solo al momento del rogito, i cui bilanci, in mancanza dei ricavi, chiudono necessariamente in perdita.

Lo stesso vale per quelle piccole medie imprese, industriali o commerciali, che a causa della crisi economica o per evidenti problemi aziendali generano una perdita da cui molto spesso è collegata la non congruità agli studi di settore così da non poter usufruire della causa di esclusione.

Si presume che l'Agenzia in merito a questi interpelli richieda la dimostrazione che l'effettiva perdita derivi dallo svolgimento di una reale attività commerciale con gli inerenti costi, senza finalità di mero godimento.

Contrapposto al contenuto necessario sopra descritto vengono chiarite[233] le ipotesi di inammissibilità delle istanze d'interpello.

La citata circolare distingue le istanze di interpello inammissibili in senso assoluto, quando la risposta al contribuente riguarda solo le motivazioni dell'inammissibilità, e quelle inammissibili in senso relativo, dove si cerca di dare una riposta nel merito come consulenza giuridica sulla base della prassi.

Si considerano inammissibili in via assoluta *"le istanze prive di dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante o prive di sottoscrizione, le istanze presentate da professionisti privi di procura, le istanze presentate con riferimento a questioni prospettate in maniera generale ed astratta o che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze o richieste di riesame, le istanze che interferiscono con esercizio di poteri accertativi riesaminando fattispecie già sottoposte a controllo, o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale"*[234].

Può altresì accadere che si identifichino delle carenze sostanziali nel contenuto dell'istanza, anche se corrette nella sua forma, quali ad esempio, le istanze presentate da società non operative ma che avrebbero potuto usufruire della cause di esclusione o disapplicazione automatica dalla disciplina, oppure le istanze che presentano una descrizione dei fatti poco dettagliata per poter esprimere un parere in merito, ed anche da non dimenticare l'inammissibilità delle istanze non preventive, cioè presentate quando il contribuente ha già posto in essere il comportamento oggetto dell'istanza.

Pertanto al verificarsi di una situazione sopra evidenziata, il contribuente riceverà una risposta con indicate semplicemente le ragioni per cui l'istanza risulta inammissibile, senza alcun parere in merito alla questione, nemmeno come mera consulenza giuridica.

---

[233] Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E.
[234] Come elencato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E.

Nonostante questo al contribuente rimane la facoltà di ripresentare una nuova istanza tenendo conto dei presupposti necessari sopra esaminati, integrando le mancanze ed gli errori riscontrati nella precedente.

4.2 IMPUGNABILITÀ DELLA RISPOSTA ALL'INTERPELLO

Dopo aver valutato l'istanza proposta dal contribuente, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente si pronuncia mediante l'emissione di un provvedimento che può essere favorevole o sfavorevole.

Nel caso in cui il Direttore accetti le motivazioni apportate dall'istante, quest'ultimo non sarà soggetto all'applicazione della disciplina delle società non operative.

Al contrario, nell'ipotesi di risposta negativa e quindi l'istanza proposta è stata rigettata, il contribuente potrà decidere tra due possibili soluzioni. La più semplice ma anche la peggiore è quella di conformarsi al parere dell'Amministrazione Finanziaria e divenire una società di comodo.

In alternativa il contribuente ha la possibilità di impugnare il provvedimento di diniego, che come vedremo di seguito è stata materia di importanti e discusse interpretazioni, davanti la Commissione Tributaria competente, entro 60 giorni dal ricevimento.

Nonostante il termine di 90 giorni per notificare al contribuente la risposta, non sia perentorio[235], deve comunque essere rispettato perché consente al contribuente di conoscere il parere prima della presentazione della dichiarazione dei redditi. Trascorso quel periodo senza alcuna notifica al

[235] Viene specificato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 marzo 2007, n. 14/E.

contribuente, non può per nessun motivo configurarsi come "*silenzio–assenso*"[236] favorevole al contribuente.

Quanto specificato, rappresenta un'importante differenza che si cela tra la disciplina in materia d'interpello disapplicativo[237], in cui non è ammesso il "silenzio-assenso", e quella contraria dell'interpello ordinario secondo cui il silenzio si intende come interpretazione favorevole da parte dell'Amministrazione[238].

Tornando alla peggior ipotesi, quella in cui il Direttore dell'Agenzia delle Entrate non accoglie le motivazioni dell'istanza e quindi determina un risposta negativa.

Secondo la precedente diffusa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate veniva confermato che il parere negativo non era compreso tra gli atti autonomamente impugnabili, ai sensi dell'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dinnanzi i Giudici Tributari, perciò l'impugnazione del provvedimento di diniego era ritenuta inammissibile ed il contribuente poteva vantare delle ragioni solo mediante l'impugnazione dell'avviso di accertamento notificato soltanto dopo il provvedimento.

Tanto che la circolare del 2 febbraio 2007, n. 5/E affermava *"Deve escludersi per converso la possibilità di impugnare immediatamente il provvedimento del Direttore Regionale in quanto lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546".*

Ebbene, il motivo principale che ha scatenato la presa di posizione da parte dell'Agenzia, e che ha dato il via ad una serie di sentenze che si sono pronunciate, in merito alla legittimità dell'impugnazione o meno del

---

[236] Pagani G., "*Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali*", in Il fisco, anno 2012, pagina 2419.

[237] Come previsto dall'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

[238] Articolo 11, comma 2, della Legge 27 luglio 200, n. 212: "*La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, e' nullo"*.

diniego di disapplicazione, è stato, l'aver constatato che nell'elenco del citato articolo, denominato *"Atti impugnabili e oggetto del ricorso"*[239] non rientra il provvedimento negativo del Direttore Regionale a fronte d'interpello.

Interessante sentenza è quella pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, del 11 maggio 2010, n. 71, a riguardo, la società contribuente ha presentato istanza di disapplicazione della disciplina sulle società non operative perché il contratto di locazione dell'immobile aveva un canone annuo, di euro 7200, tale da non permettere il superamento del test di operatività.

A seguito del ricevimento di riscontro negativo della competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, l'istante ha proposto ricorso avverso la Commissione Tributaria Provinciale, entro 60 giorni dal ricezione del parere. Il ricorso è stato dichiarato inammissibile dalla stessa ritenendo illegittima l'impugnazione del diniego dell'interpello.

La società non si è arresa ed ha proposto il ricorso in appello alla Commissione Tributaria Regionale, la quale lo ha accolto.

Le argomentazioni dei Giudici a sostegno della tesi sono state sostanzialmente tre. La prima dove hanno sottolineato, con riferimento alla mancanza nell'elenco degli atti impugnabili del provvedimento negativo all'interpello di cui al menzionato articolo 19, che quest'ultimo deve essere interpretato in modo estensivo, con l'effetto che anche se non è espressamente richiamato dalla disposizione, l'atto è impugnabile per il solo fatto di essere sostanzialmente in linea con gli altri tipi di atti previsti

---

[239] Articolo 19, comma 1, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546: "*Il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*".

nella norma. In sostanza, alla giurisdizione tributaria, compete ogni controversia che abbia ad oggetto una richiesta tributaria formalmente simile a quelle riscontrabili tra gli atti elencati nell'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546[240].

Sulla questione, la giurisprudenza ha affermato che si può ricorrere al Giudice Tributario ogni volta che un provvedimento *"porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19 citato"*[241].

La seconda argomentazione si basa sul fatto che, partendo dal presupposto che per il contribuente che intende disapplicare la norma antielusiva, l'istanza di disapplicazione è obbligatoria, allora l'atto di diniego assume una caratteristica meramente interpretativa.

Infine, la terza, da non sottovalutare che la non impugnabilità del provvedimento lede il principio di capacità contributiva[242] e del diritto di difesa del soggetto interessato, perché lo stesso sarebbe costretto a pagare nell'immediato a seguito dell'applicazione della norma sulle società di comodo e solo in un secondo momento potrà chiederne il rimborso.

Senza dubbio, il rigetto comporta l'applicazione di imponibili più elevati, per non parlare dell'impossibilità di chiedere il rimborso dell'eventuale credito IVA annuale o la compensazione delle perdite, questo per evidenziare ancor di più che la società che subisce gli effetti della disciplina nell'immediato senza nemmeno aver dato prova delle

---

[240] In merito si veda Mattesi E., "*L'autonoma impugnabilità degli atti "atipici". Il caso del diniego di disapplicazione delle norme sulle società non operative. Commento alla Sentenza della Commissione Regionale di Bari del 27 aprile 2010, n. 71*", in Il Fisco, anno 2010, pagina 5189.

[241] Sul punto si vedano le sentenze: Corte di Cassazione del 12 gennaio 2010, n. 285; Corte di Cassazione del 7 maggio 2010, n. 11807; Corte di Cassazione del 15 giugno 2010, n. 14373, Corte di Cassazione del 6 luglio 2010, n. 15946.

[242] Sancito dall'articolo 53, della Costituzione: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

circostanze concrete giustificative, al fine di non applicare le norme antielusive, è di gran lunga privo di tutela per il contribuente.

Si può chiaramente comprendere quali siano state le motivazioni alla base della pronuncia espressa dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari secondo cui è legittimamente impugnabile la negazione di disapplicare la disciplina sulle società non operative dinnanzi il giudice tributario.

Anche se indirettamente, deve altresì riconoscersi che il rifiuto della disapplicazione è equiparabile agli atti aventi intento e contenuto di accertamento perché produce nell'immediato gli effetti che determinano le obbligazioni tributarie della società di comodo ed essendo tale è impugnabile autonomamente[243].

Un effetto travolgente ha la sentenza della Corte di Cassazione, del 15 aprile 2011, n. 8663, che in contrasto con una parte dell'orientamento della giurisprudenza tributaria[244], ha affermato che il provvedimento enunciato a seguito d'interpello promosso dal contribuente ai sensi dell'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, rappresenta atto autonomamente impugnabile[245].

Le motivazioni espresse dai Giudici della Suprema Corte sono che il parere negativo alla disapplicazione delle norme antielusive è un atto impugnabile perché è un atto recettizio, cioè che produce i suoi effetti solo dopo essere stato portato a conoscenza del destinatario, costitutivo di ipotesi di diniego o revoca di agevolazione fiscale e lesivo del diritto soggettivo del contribuente nell'immediato. Di conseguenza al Giudice Tributario oltre all'accertamento sulla legittimità o meno del provvedimento, dovrà anche valutare la fondatezza su cui si basa il quesito di disapplicazione per poter capire se esiste davvero un'operazione elusiva.

---

[243] Ai sensi dell'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[244] Si fa riferimento tra le tante alla sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Torino del 8 febbraio 2010, n. 16 e la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze del 22 marzo 2005, n. 33.

[245] Definito dall'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Per capire le varie interpretazioni, si ricorda che il Consiglio di Stato[246] non considerava il provvedimento di negazione dell'istanza di interpello disapplicativo quale atto autonomamente impugnabile perché non espressamente previsto nell'elenco degli atti impugnabili e perché in ogni caso il contribuente avrebbe potuto impugnarlo insieme all'eventuale avviso di accertamento emesso successivamente.

Da qui si può capire la ristrettezza della posizione sopra richiamata, in quanto non tiene conto che per il soggetto interessato il diniego arreca un danno grave ed immediato, dato che, l'impugnazione dell'avviso di accertamento unitamente al riscontro negativo sarebbe tardiva e quindi superflua, perché non andrebbe a sanare una situazione che ormai è già consolidata, conoscendo bene le tempistiche della giurisprudenza.

Prima della sentenza in commento la dottrina era, come in tanti altri casi, schierata in due parti; gran parte di questa[247] era favorevole nel ritenere che il provvedimento fosse una mera risposta dell'Amministrazione senza alcun effetto immediato né tantomeno vincolante per il contribuente, perciò, essendo pure precedente rispetto ai successivi provvedimenti e non compreso nell'elenco[248], non poteva essere impugnabile.

Viceversa solo una parte minoritaria della dottrina definiva il parere dell'Amministrazione come un atto *"frutto di un potere vincolato di natura autorizzatoria in quanto destinato a rimuovere con riguardo alla specifica posizione di fatto del contribuente la piena efficacia di una norma di legge che, fissando una presunzione assoluta, limiterebbe irragionevolmente un diritto soggettivo medesimo"*[249].

Secondo questa tesi il provvedimento rappresenta un'attività svolta dall'Amministrazione Finanziaria e regolata in modo specifico in tutti i suoi

---

[246] In particolare nel paragrafo 4.4 della Decisione del Consiglio di Stato del 26 gennaio 2009, n. 414.

[247] Tesauro F., *"Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria"*, in Giustizia Tributaria, anno 2007, pagina 9. E la prassi amministrativa prevista nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2009, n. 7/E.

[248] Previsto dall'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[249] Monti A., *"La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario"*, in Diritto e Pratica Tributaria, anno 2008, pagine 411 e 412.

aspetti operativi, il requisito della vincolatività si deduce da un'attenta lettura dell'articolo 1, comma 6, del Decreto Ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, secondo cui *"le determinazioni del Direttore Regionale delle Entrate vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo".* Riassumendo, la tesi afferma che il parere è un atto obbligatorio, recettizio, risolutivo, idoneo a stabilire il contenuto di un futuro avviso di accertamento, e se negativo viola il diritto di difesa del contribuente.

Dopo il breve excursus giurisprudenziale, verificatosi prima dell'importante sentenza della Corte di Cassazione[250] che ha avuto un effetto dirompente per il fatto di aver finalmente sancito l'autonoma impugnabilità della risposta negativa posta dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate a seguito della presentazione, da parte del soggetto interessato, di istanza d'interpello disapplicativo, è bene distinguere i diversi comportamenti che potrebbe adottare il contribuente nel caso di diniego.

Se il contribuente si adegua al provvedimento di diniego ma non lo impugna nei termini di legge[251], accade che il soggetto cautelativamente subisce gli effetti della disciplina pagando nell'immediato le imposte con le aliquote più svantaggiose, ma non avendo posto in essere l'impugnazione perde per sempre il diritto di rivalsa dell'indebito[252]. Viceversa sempre adeguandosi ma impugnando il parere negativo entro i termini prestabiliti allora, in ogni caso, versa preventivamente le imposte ma ha la possibilità di richiedere la restituzione dello sgravio fiscale subito a seguito

[250] Si fa riferimento a quella sopra menzionata della Cassazione del 15 aprile 2011, n. 8663.

[251] L'impugnazione avviene secondo la procedura ordinaria prevista per il contenzioso tributario. I termini stabiliti per la consegna del ricorso all'ufficio competente sono entro 60 giorni dal ricevimento della risposta da parte della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente. La costituzione in giudizio avviene nei 30 giorni successivi. Ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[252] Per indebito si intende alla restituzione delle "agevolazioni fiscali" non godute, ad esempio la compensazione del credito oppure l'utilizzo delle perdite e il conseguente versamento delle corrette imposte e non con lo sgravio fiscale derivante dalla disciplina sulle società di comodo.

dell'applicazione della disciplina sulle società non operative per il solo fatto di essersi adattato al provvedimento[253].

Può inoltre accadere che l'istante decida di non assoggettarsi al provvedimento di diniego bensì di impugnarlo entro i termini, ecco che in tale situazione non versa imposte, non compensa crediti, né utilizza perdite, ma si garantisce la possibilità di riconoscimento nell'immediato della non elusività dell'operazione posta in essere e di conseguenza che il comportamento adottato è legittimo[254].

Infine, ultimo caso possibile è quello in cui il soggetto interessato non faccia nulla, non si adegua al rifiuto di disapplicazione, né lo impugna entro i termini previsti dalla norma. Tale scelta implica che il contribuente ha comunque sempre l'opportunità di impugnare un successivo avviso di accertamento in modo da identificare che l'operazione si concretizza come non elusiva ai sensi della disciplina sulle società non operative.

In conclusione si ravvisa che il riconoscimento dell'autonoma impugnabilità della negazione alla disapplicazione non può impedire l'impugnazione dell'analogo autonomo avviso di accertamento, ma dovrebbe precludere limitatamente al diritto di rimborso.

Confrontando altre due sentenze[255] significative, poiché per i temi trattati si combinano bene con le importanti novità introdotte dalla sentenza della Corte di Cassazione 15 aprile 2011, n. 8663.

In sintesi, nella prima[256] la Suprema Corte dichiara che il ricorso è inammissibile perché nell'istanza mancano gli elementi indispensabili per l'individuazione e la qualificazione della fattispecie in esame, non viene quindi respinta nel merito ma dichiarata improcedibile per carenza di documentazione e nella descrizione della situazione.

---

[253] In questa ipotesi, difficilmente l'Amministrazione Finanziaria emetterà l'avviso di accertamento per presumere l'elusività oggetto dell'istanza d'interpello, essendosi il contribuente assoggettato agli effetti del diniego. Sicché l'unica possibilità per il contribuente di dar prova della non elusività dell'operazione rimane quella d'impugnare l'atto.

[254] È palese che nel caso di accoglimento del ricorso l'Amministrazione Finanziaria non emetterà alcun avviso di accertamento successivo.

[255] La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 7 maggio 2012, n. 181 e la sentenza della Corte di Cassazione del 13 aprile 2012, n. 5843.

[256] La sentenza del 13 aprile 2012, n. 5843.

Nella seconda[257] invece il Giudice di Milano accoglie il ricorso della società che chiedeva la disapplicazione della norma antielusiva perché a causa dell'ultimazione della fase di "start up" non ha superato il test di operatività, dichiarando illegittimo il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che invece evidenziava la presentazione tardiva dell'istanza.

Vengono quindi affrontati due importanti temi, quello della "impugnabilità", ritenuta come obbligatoria, della risposta sfavorevole all'istanza d'interpello disapplicativo contenuto nella disciplina delle società non operative; e quello della "preventività" in riferimento alla validità o meno dell'istanza qualora venga presentata nei termini diversi da quelli stabiliti.

Sotto il profilo dell'impugnabilità i Giudici di Milano attestano quello che ormai pare essere l'orientamento prevalente secondo cui non può essere preclusa, al contribuente, la possibilità di impugnare anche atti diversi da quelli espressamente elencati nella norma[258], a condizione che, l'atto contenga *"la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria"*[259], riaffermando il principio che la mancata impugnazione del diniego di disapplicazione rende il provvedimento definitivo e l'eventuale avviso di accertamento notificato al contribuente potrà essere impugnato solo per vizi propri e non nel merito.

Un nuovo spunto di riflessione proviene dalla Suprema Corte, nella sentenza sopra sintetizzata, dove afferma che perché sia impugnabile deve essere fatta una valutazione specifica del caso sottoposto al giudizio del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, se quindi quest'ultimo emette un provvedimento in cui rigetta la domanda del contribuente, non nel merito, ma per mancanza degli elementi utili alla valutazione della circostanza in esame, allora tale provvedimento non è impugnabile perché mancante delle caratteristiche rilevanti.

---

[257] La sentenza del 7 maggio 2012, n. 181.

[258] Sempre con riferimento all'articolo 19, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[259] Confronta sentenza della Corte di Cassazione del 15 aprile 2011, n. 8663.

Pertanto in questi casi non si è di fronte ad un atto amministrativo che lede l'interesse soggettivo del contribuente ma di una dichiarazione "*in sospeso*"[260] tale per cui l'istanza risulta improcedibile.

Per quanto attiene il tema della "preventività" la già citata circolare[261] ha individuato in esso un requisito indispensabile per la presentazione dell'istanza, a pena d'inammissibilità della stessa.

Proprio sotto questo profilo si sviluppa la sentenza del 7 maggio 2012,n. 181, dove il contribuente ha presentato istanza per la disapplicazione della disciplina sulle società non operativa ma oltre i termini previsti dalla suddetta pronuncia, ottenendo in un primo momento l'accettazione nel merito del ricorso ma successivamente rivisto e dichiarato inammissibile per presentazione tardiva[262].

Secondo la giurisprudenza ed in condivisione con quanto sostenuto dal Collegio Lombardo, il termine di 90 giorni non può essere inteso come termine decadenziale perché non è stabilito da alcun fondamento normativo bensì solo da una circolare ministeriale.

Ciò che spinge dunque la Commissione Tributaria milanese ad indagare su questo tema è la validità del chiarimento sotto il profilo operativo e il fondamento normativo che ne sta alla base.

Analizzando in rassegna le norme inerenti la disciplina sulle società di comodo, a partire dall'articolo 30, comma 4–bis, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724 all'interno del quale viene richiamato l'articolo 37–bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 ed infine il Decreto Ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, si può chiaramente notare che in nessuna è

---

[260] Orsi E., *"L'impugnazione del provvedimento declaratorio dell'inammissibilità dell'istanza di interpello disapplicativo ed i termini di presentazione dell'istanza stessa"*, in Bollettino Tributario, anno 2012, pagina 1420.

[261] Si fa riferimento alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2010, n. 32/E.

[262] Doveva essere inoltrata almeno 90 giorni prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale poi viene applicata l'eventuale disciplina. Il ragionamento dell'ufficio si basa sul fatto che la società avendo un periodo d'imposta a cavallo tra 1 luglio 2009 al 30 giugno 2010, il termine per presentare la dichiarazione dei redditi era entro il 31 marzo 2011, quindi l'istanza d'interpello disapplicativo andava presentata 90 giorni prima di tale data, precisamente il 31 dicembre 2010.

espressamente previsto il requisito della “preventività” né si ravvisa un anticipo temporale espresso in giorni.

Questo per mettere in luce che l’Amministrazione Finanziaria pretenderebbe che la presentazione fosse fatta con anticipo rispetto i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi, ma siccome la pronuncia ministeriale non è compresa tra le fonti del diritto, allora tale imposizione può essere vista come suggerimento da seguire ma non di certo vincolante come se fosse stabilito per legge.

Sotto tale profilo è chiaro che la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano non può essere criticata, perciò l’istanza d’interpello antielusivo è valida ed il contribuente al massimo potrà incorrere in una sanzione per il versamento in ritardo dell’imposta.

Orbene, nel momento in cui non sia espressamente individuato dal legislatore un termine entro il quale porre in essere lo specifico adempimento, esso non può essere individuato dalla prassi, pena l’effettiva violazione della Costituzione[263].

Le sentenze sopra citate si allineano dunque all’orientamento della Suprema Corte [264] sempre sul tema dell’impugnabilità del diniego all’istanza di disapplicazione posta dal contribuente interessato, cui soggiacerebbe l’applicazione degli svantaggi che ne derivano dalle norme antielusive.

Ma la dottrina tributaristica presenta soluzioni variegate e talvolta opposte, c’è chi individua il provvedimento di diniego come un atto non impugnabile ma “*sindacabile in via differita*”[265] e che l’immediata impugnazione non rappresenterebbe una forma di tutela proficua perché il contribuente

[263] Precisamente l’articolo 23 della Costituzione definisce: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

[264] Si ha come punto di riferimento la svolta interpretativa dettata dalla sentenza della Corte di Cassazione del 15 aprile 2011, n. 8663.

[265] Stevanato D., *“Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive? Nota a Cass. sez. tribut. 21 dicembre 2004, n. 23731”*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2005, pagina 350.

comunque non riceverebbe una risposta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione periodica[266].

Altri invece paragonano il diniego di disapplicazione al diniego di agevolazioni, in modo che la risposta all'interpello si configuri come un atto costitutivo della concreta fattispecie.

Altri ancora avanzano in proposito considerazioni rilevanti quanto all'autonoma impugnabilità dei dinieghi dinnanzi le Commissioni Tributarie[267].

Sembra opportuno, a fronte di opinioni così diversificate, concludere che consentendo l'immediata impugnabilità di atti atipici si va incontro al rischio di un'inevitabile aumento dei processi tributari, dovuto dall'allargamento degli atti meritevoli di una tutela giurisdizionale, con conseguente rallentamento del prelievo fiscale.

In attesa che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione chiariscano il contrasto giurisprudenziale, che come abbiamo visto continua a susseguirsi fino ad ora, appare opportuno per i contribuenti interessati, al fine di non perdere l'opportunità di impugnare un successivo avviso di accertamento, che impugnino il provvedimento che nega l'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società non operative.

---

[266] Tesauro F., *"Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria"*, op. cit., pagina. 12.

[267] Beghin M., *"Commento sub articolo 37–bis",* in *"Commentario breve alle leggi tributarie",* a cura di Marongiu G. [*et al*.], Padova, 2011, Tomo 2, pagina 225.

4.3 SCIOGLIMENTO O TRASFORMAZIONE SOCIETÀ IN SOCIETÀ SEMPLICE

La Legge Finanziaria 2007[268] aveva introdotto un regime fiscale agevolato per favorire le società che nel periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 risultavano non operative. Tale sistema consisteva nella possibilità di fuoriuscire dal regime d'impresa, deliberando lo scioglimento o la trasformazione in società semplice[269].

In passato il Legislatore aveva già previsto tale disciplina [270], poi reintrodotta per compensare le penalizzazioni della "Legge Visco-Bersani", alle società non operative.

L'agevolazione riguardava l'applicazione di un'imposta sostitutiva pari al 25% sul reddito prodotto tra l'inizio e la chiusura della liquidazione[271], se si trattava di scioglimento agevolato, o sulla differenza tra il valore normale e quello fiscale dei beni, per la trasformazione agevolata.

In questo modo si evitava la tassazione ordinaria prevista sia per le imposte sui redditi che per l'imposta regionale sulle attività produttive.

Potevano beneficiare esclusivamente: le società non operative nel periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 o le società che si trovano nel primo periodo d'imposta alla medesima data. Era quindi necessario ai fini dell'applicazione della disciplina agevolata che venisse effettuato il test di operatività previsto dall'articolo 30, comma 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Era chiaro che non rientravano in nessuno dei due casi, scioglimento o trasformazione, le società escluse dall'ambito soggettivo della disciplina sulle società non operative.

Le società che deliberavano lo scioglimento o trasformazione entro il 31 maggio 2007. Sul punto si poneva il problema di chiarire se sarebbero

[268] Legge 27 dicembre 2006, n. 296.
[269] Disciplinato dall'articolo 1, commi da 111 a 117della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.
[270] Si veda, al riguardo, l'articolo 29 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449.
[271] Confronta l'articolo 182 del Tuir.

potute rientrare nella disciplina agevolata le società che avevano deliberato lo scioglimento o la trasformazione prima del 1° gennaio 2007[272].

La precisazione in merito derivava dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 maggio 2007, n. 25/E che riteneva valide tutte le delibere effettuate dal 4 luglio 2006 tenendo conto che da tale data venivano introdotte le prime modifiche alla disciplina sulle società non operative[273].

Le società che effettuavano la cancellazione dal Registro delle imprese entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione.

Le società la cui compagine societaria era formata da soli soci persone fisiche che al 1° gennaio 2007 risultavano iscritti nel libro soci. Questo al fine di impedire che venissero inseriti soggetti estranei con il solo scopo di usufruire della disciplina agevolata.

Due precisazioni in merito all'uscita o entrata di nuovi soci dopo la citata data, cioè nell'ipotesi di ingresso di nuovi soci oltre il 1° gennaio 2007 allora veniva meno la disciplina agevolata, al contrario la fuoriuscita di soci non comportava alcuna variazione ma l'agevolazione era prevista solo per quelli iscritti alla data del 1° gennaio 2007.

Bisognava tener presente che la possibilità di usufruire della procedura poteva accadere anche nei casi in cui i soci fossero rappresentati da società semplici[274].

La procedura di scioglimento agevolato, comportava dunque dei vantaggi sia per la società che per i soci.

La sopracitata imposta sostitutiva, del 25%, veniva applicata anche ai fondi in sospensione di imposta, mentre era stabilita nella misura del 10% per i saldi attivi di rivalutazione, che rappresentavano delle poste di bilancio riconducibili a speciali leggi di rivalutazione[275]

---

[272] Data di entrata in vigore della Legge Finanziaria 2007.

[273] Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223.

[274] Questa affermazione era contenuta nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 maggio 2007, n. 103, e rispettava la *ratio* dell'istituto agevolato: l'uscita dei beni dal regime di impresa si realizzava, infatti, non solo nell'ipotesi in cui il bene fosse assegnato ad una persona fisica, ma anche nel caso di assegnazione a una società semplice.

[275] Si veda la Legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Pertanto l'imposta sostitutiva versata dalla società produceva i suoi effetti anche sulla tassazione in capo al socio.

L'ordinario regime di tassazione[276] stabilisce che il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di liquidazione della società costituisce utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto delle azioni. Nel regime agevolato, invece, il valore normale dei beni ricevuti dal socio veniva diminuito dell'importo sottoposto a imposta sostitutiva, al netto dell'imposta sostitutiva stessa.

In pratica, in questo modo, il socio doveva dichiarare un reddito di capitale pari alla differenza tra il valore normale dei beni assegnati ed il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Tutto questo faceva intravedere uno spiraglio di luce alla spinosa disciplina delle società non operative tanto che di li a poco è stata introdotta dalla cosiddetta "Finanziaria 2008" [277] una procedura di scioglimento agevolato delle società non operative più favorevole rispetto a quella prevista dalla "Finanziaria 2007".

L'articolo 1, comma 129, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244[278], stabiliva che in presenza dei requisiti già previsti precedentemente potevano usufruire delle agevolazioni le società, che al 31 dicembre 2007, risultavano società di comodo oppure che si trovavano al primo periodo d'imposta in modo tale da uscire dal regime d'impresa diminuendo gli oneri tributari previsti per gli atti di scioglimento o trasformazione. In particolare, le aliquote delle imposte sostitutive erano passate rispettivamente, dal 25 al 10% e dal 10 al 5%.

---

[276] Previsto dall'articolo 47, comma 7 del Tuir.

[277] Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

[278] *"Lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere eseguito, dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, nonché da quelle che a tale data si trovano nel primo periodo di imposta, entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta. La condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata alla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 novembre 2007. Le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 1, comma 112, primo e secondo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono fissate nella misura rispettivamente del 10% e del 5%"*.

I soci persone fisiche dovevano quindi risultare iscritte nel libro soci entro il 1° gennaio 2008. Non vi era alcun dubbio che le agevolazioni potevano essere richieste dalle società non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 bastava che lo scioglimento o trasformazione avvenisse entro il 31 maggio 2008, ovvero il quinto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta 2007.

Il nuovo articolo offriva dunque nuove opportunità, ma non riapriva i termini per avvalersi della disciplina precedente. Di conseguenza una società che non superava i test di operatività al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 e che non aveva fruito della precedente agevolazione allora poteva fare uso della nuova disciplina solo se risultava non operativa anche al periodo d'imposta al 31 dicembre 2007.

Viceversa la società di comodo al 31 dicembre 2007 poteva avvalersi in ogni caso della nuova opportunità anche se nei periodi antecedenti non era mai risultata non operativa.

Il problema aperto restava quello che la "Finanziaria 2008" aveva fissato un termine finale entro cui provvedere allo scioglimento o alla trasformazione, ma non quello iniziale. Quindi doveva essere chiarito se potevano avvalersi delle agevolazioni anche le società sciolte o trasformate prima dell'entrata in vigore della "Finanziaria 2008".

Veniva quindi posto un quesito, mediante un'istanza d'interpello all'Agenzia delle Entrate, da parte di una società di persone che voleva sapere la corretta applicazione del regime agevolato[279].

La società interessata era divenuta non operativa ed era stata posta in liquidazione a partire dal 17 maggio 2007, tale per cui sul reddito d'impresa del periodo di liquidazione[280], o nel caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto, si applicava un'imposta sostitutiva del 25% delle imposte sui redditi e dell'Irap. Le

[279] Previsto dall'articolo 1, commi da 111 a 118, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 della "Finanziaria 2007".
[280] Determinato ai sensi dell'articolo 182, del Tuir.

riserve e i fondi in sospensione di imposta erano assoggettati alla medesima imposta sostitutiva, mentre al 10% i saldi attivi di rivalutazione[281].

Con l'entrata in vigore della disciplina più favorevole non si era capito se il nuovo regime fosse applicabile anche alle società non operative nel 2007, ma ancora in vita, per le quali era stato deliberato lo scioglimento prima del 1° gennaio 2008.

Per l'istante ovviamente la risposta non poteva che sperare fosse positiva.

Posto che l'atto di scioglimento è un atto di natura revocabile, la società osservava che per poter beneficiare del nuovo regime sarebbe bastato revocare la delibera già adottata e presentare una nuova procedura di scioglimento.

Ma la revocabilità della delibera di scioglimento sarebbe stata la prova che la modifica normativa costituiva semplicemente la proroga di quella disciplinata dalla "Finanziaria 2007".

Proprio per questo si esprimeva contrariamente l'Agenzia delle Entrate che nella risoluzione 8 maggio 2008, n. 189/E ribadiva che "*il nuovo regime agevolato spettava solo alle società che avevano deliberato la messa in liquidazione o, a seconda dei casi, la trasformazione in società semplice a decorrere dall'entrata in vigore di tale disposizione, ovvero dal 1° gennaio 2008, e sempre che esse risultino non operative con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007*"[282].

La ragione di tale limite temporale si capiva fin dalla relazione tecnica al disegno di Legge della Finanziaria 2008, in cui si può leggere che *"Per incentivare lo scioglimento o la trasformazione di quelle società non operative che non hanno provveduto entro il precedente termine del 31 maggio 2007, è prevista una consistente riduzione delle imposte sostitutive originariamente previste dall'articolo 1, comma 112, della legge 27 dicembre 2006, n. 296"*.

---

[281] Tuttavia la citata norma stabiliva che non spettava il credito d'imposta, previsto dalle rispettive Leggi di rivalutazione, nell'ipotesi in cui fosse attribuito ai soci il saldo attivo di rivalutazione.

[282] Confronta la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 9/E.

Pertanto l'intento della norma era quello di *"incentivare ulteriormente, tramite la riduzione delle aliquote di imposta sostitutiva, lo scioglimento o la trasformazione delle società non operative che ancora non abbiano adottato una delibera in tal senso"*[283].

Con il documento di prassi, quale la risoluzione, l'Amministrazione aveva precisato che la nuova disciplina intendeva incentivare coloro che non avevano ancora profittato dello scioglimento agevolato e dunque la stessa era rivolta solo a tutte quelle società non operative che, prima dell'entrata in vigore dell'ultima norma, non avevano deliberato lo scioglimento o la trasformazione in società semplice.

In conclusione le società non operative che avevano deliberato lo scioglimento agevolato entro il 31 maggio 2007 secondo le disposizioni della Legge Finanziaria 2007 e hanno chiuso la procedura di liquidazione nel 2008, non potevano beneficiare delle più basse aliquote dell'imposta sostitutiva di cui alla Legge Finanziaria per il 2008.

Dalla definizione dell'ultimo termine utile, ovvero il quinto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta 2007, per la delibera di scioglimento o trasformazione delle società che non hanno superato i test di operatività e quindi definite "società di comodo" vi fu un vuoto per più di tre anni.

Nemmeno con il tanto nominato Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138, che ha introdotto la disciplina delle perdite sistemiche, si è riusciti a riproporre le agevolazioni per lo scioglimento o la trasformazione delle società di comodo.

Nonostante quindi l'allargamento della platea dei contribuenti interessati, con l'introduzione delle disciplina delle perdite sistemiche[284], il Legislatore non ritenuto opportuno inserire una nuova normativa per lo scioglimento agevolato.

---

[283] Si veda paragrafo 3 della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 17 marzo 2008, n. 21/E.

[284] Società e agli enti che siano per tre periodi d'imposta in perdita fiscale o siano in perdita fiscale per due periodi di imposta ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo determinato ai sensi dell'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Tanto è vero che l'ultimo provvedimento a riguardo è quello dell'articolo 1, commi da 111 a 117 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 poi prorogata dall'articolo 1, comma 129, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 con riferimento alle agevolazione delle società non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Proprio sulla base di tale scenario, con la prospettiva di un susseguirsi di migliaia di presentazioni di istanze d'interpello disapplicativo e con un poco probabile conseguente contenzioso, nasce l'esigenza di elaborare e successivamente presentare un documento finalizzato alla riapertura dei termini per lo scioglimento agevolato delle società non operative.

La proposta, redatta dalla Fondazione Telos[285], è stata presentata alle maggiori forze politiche che dopo averla condivisa hanno emesso un emendamento da avanzare alla Commissione Bilancio del Senato.

La normativa riprende in sostanza la vecchia legge sullo scioglimento agevolato, prevedendo in prima battuta che "*sono assoggettate alla disciplina prevista dai commi da 2 a 8 a condizione che tutti i soci siano persone fisiche e che risultino iscritti nel libro dei soci, ove previsto, alla data di entrata in vigore della presente legge ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 30 settembre 2013*", le società non operative al 31 dicembre 2013 e quelle che, trovandosi a quella data al primo periodo d'imposta, "*entro il 31 maggio 2014, deliberano lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice e richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione*".

In tale proposta viene dunque individuata un'imposta sostitutiva nella misura del 7% sul reddito di impresa del periodo compreso tra l'inizio e la

[285] Centro Studi dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Roma. La Fondazione è un organismo al passo con le recenti innovazioni della categoria, ispirata da valori di arricchimento culturale a beneficio e servizio soprattutto degli Iscritti all'Ordine. Si occupa di effettuare studi, ricerche e indagini su tematiche attuali, di interesse della vita professionale.

chiusura della liquidazione, o, se si parla di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto. In più che le perdite sui redditi non saranno ammesse a deduzione.

Anche le riserve e i fondi in sospensione di imposta sono assoggettati all'imposta sostitutiva del 7%; mentre una misura del 3% è imputato per i saldi attivi di rivalutazione e non spetta il credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione, nell'ipotesi di attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione.

In merito alla attribuzione come utili delle somme e dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione di capitale esuberante e di liquidazione, la proposta indica che tali importi *"non costituiscono redditi per i soci. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva".*

In riferimento alle assegnazioni ai soci, secondo la proposta, queste sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1% e non sono considerate cessioni quindi non sono rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto[286].

Le motivazioni principali che stanno alla base di questo intervento normativo sono prima di tutto inquadrate in un contesto politico ed economico dove c'è la necessita di un maggior gettito e minori sprechi.

Senza alcuno schieramento politico viene fatta una proposta che non necessita di coperture e che permetterebbe la cancellazione di molte società che rimangono in vita solo per l'onere fiscale che graverebbe nella dismissione degli immobili, diminuendo anche la platea dei soggetti IVA con il generale vantaggio economico di un maggior gettito fiscale.

Questa iniziativa può essere vista come qualcosa di positivo non solo per migliorare un siffatto scenario legislativo, quanto per limitare, al tempo

[286] In questa sede sono stati estrapolati i tratti principali della "Proposta di emendamento alla legge di stabilità 2014". Per la lettura dell'intero progetto si veda sul sito della Fondazione Telos, l'articolo del 25 ottobre 2013, "*Società di comodo come cambiarle*", redazione Fiscal Focus.

stesso, le istanze di interpello disapplicativo che potrebbero essere presentate già a partire dal prossimo anno con la speranza di garantire un rientro del gettito dovuto da tali società.

L'intervento dalla Fondazione è stato mosso dalle ultime novità che hanno riguardato la disciplina delle società non operative ai fini della tassazione diretta, finendo poi con l'inasprirla.

Per concludere, questo testo sta seguendo il suo iter parlamentare e si auspica che in un periodo come questo, denso di discussioni sul Disegno di Legge sulla stabilità, per il 2014, venga approvata tale proposta agevolativa.

CONCLUSIONE

In questo trattato ho voluto cogliere quelli che sono gli aspetti giuridico fiscali di questa disciplina, in vigore ormai da anni ma più volte modificata.
L'inquadramento dato fin dall'inizio alla normativa è riscontrabile sotto due chiavi di lettura, la prima diretta a limitare l'utilizzo inappropriato dello strumento societario, la seconda invece ha meramente una finalità di risparmio fiscale.
Passando in rassegna l'intera disciplina si evince che il Legislatore, con l'intento di penalizzare dette società "di comodo" costituite per finalità personali e non per lo svolgimento di una reale attività d'impresa, ha dapprima introdotto un regime fiscale agevolato per facilitarne lo scioglimento o la trasformazione in società semplice, in modo da far scomparire tali assetti societari, ma successivamente eliminando tali agevolazioni, induce a pensare che fosse più "conveniente" limitarsi a renderne disagevole la sopravvivenza mediante la penalizzazione fiscale in termini di maggiori imposte rispetto le "normali" società.
Si tratta di un sistema ibrido e per certi versi poco coerente giacché si basa sulla presunzione che nel momento in cui non viene superata la soglia di operatività si aziona un meccanismo di determinazione di un reddito minimo da dichiarare ai fini fiscali.
Presumendo dunque, la mancanza di un'effettiva attività commerciale una normale impostazione porterebbe a pensare di disconoscere ai fini tributari l'esistenza del solo involucro societario e ricondurre ciascun patrimonio ai rispettivi titolari applicando l'imposta corretta ed i redditi alle corrispondenti categorie di appartenenza, senza dover imporre l'adeguamento ad un reddito minimo "d'impresa".
Da un punto di vista pratico l'utilizzo di determinati parametri volti a valutare la "non operatività" della società si rivela molto più immediato piuttosto che cercare la finalità "di comodo" e l'identificazione delle reali intenzioni dei soci. Ecco perché la corrispondenza tra "società di comodo"

e “società non operative” non si verifica in tutti i casi. Infatti può accadere che una società utilizzata dai soci per scopi esclusivamente personali, e quindi “di comodo”, possa essere perfettamente operativa, attraverso l’attuazione di operazioni economicamente rilevanti che non lasciano presupporre la non operatività.

Al contrario la società che sta attraversando periodi di crisi imprenditoriali che per svariate ragioni, siano esse relative a fatti imprevisti e fortuiti estranei alla gestione, o errate decisioni di politica aziendale, oppure che dipendono dalle condizioni del mercato, risulta difficile se non impossibile conseguire dei ricavi viene automaticamente considerata non operativa.

Questo sta a significare che basando l’intero sistema di controllo, posto in essere dal Legislatore, solo su delle presunzioni si rischia di giungere a conclusioni affrettate e non del tutto veritiere.

In merito alla disciplina sulle “società di comodo”, sono state introdotte dalla cosiddetta “manovra di ferragosto” due importanti novità: la prima ha previsto l’estensione della qualifica di società di comodo alle società che evidenziano delle perdite d’esercizio; la seconda novità invece riguarda la maggiorazione dell’aliquota IRES. Tale circostanza oltre a determinare delle difficoltà nella corretta interpretazione della nuova norma ha anche introdotto un ingiustificato aggravio del trattamento fiscale rispetto le altre società.

Fino dalla sua entrata in vigore la disciplina ha suscitato delle critiche che nemmeno con l’evoluzione normativa si sono attenuate. A seguito della più recente modifica sopra citata sono aumentati i presupposti di applicazione, estendendo a tale regime tutte le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi consecutivi ovvero per due periodi, ed in uno dei tre viene dichiarato un reddito inferiore al minimo.

Tale condizione evidenzia un disallineamento rispetto la logica di base che fino a questo momento, seppur con diverse critiche, si identifica con il superamento del test di operatività. Perché la perdita d’esercizio di per sé dimostra dei risultati economici negativi ma ciò non significa che vi sia un

utilizzo improprio del modello societario o addirittura l'inattività dell'impresa.

Si presume invece che la finalità dell'innalzamento dell'aliquota IRES sia stata quella di tassare il reddito minimo presunto in modo tale da allinearlo il più possibile agli scaglioni di reddito più elevati ai fini IRPEF.

In un primo momento la modifica in esame può risultare ingiustificata e discriminante rispetto la disciplina generale perché comporta un aggravio fiscale per le società non operative rispetto a tutte le altre società, ma se si considera che la finalità della normativa è quella di disincentivare l'abuso dello schermo societario per soli scopi personali allora si può comprendere chiaramente la motivazione di questa imposizione.

Quest'ultima si intensifica nell'ipotesi in cui l'utile della società di comodo venga distribuito ai soci persone fisiche, tale reddito verrà tassato sia in capo ai soci con l'aliquota corrispondente al proprio scaglione di reddito, sia dalla società con l'aliquota maggiorata, in contrasto con i principi di doppia imposizione previsti dal sistema tributario.

Le novità apportate alla disciplina delle società di comodo hanno incrementato il problema interpretativo ed impositivo. Il fatto di ammettere al regime "di comodo" le società in perdita contrasta con l'intera materia nel distinguere le società non operative da quelle che si trovano in difficili condizioni economiche.

Da un certo punto di vista quest'ultime dovrebbero essere facilitate dalle norme fiscali per potere sviluppare un processo di ripresa economica, e invece l'intero sistema tributario in assenza di elementi positivi di reddito incide in termini di esborso in modo gravoso sul patrimonio societario.

In un momento di pesante crisi economica e contrazione della liquidità l'inasprimento dell'aliquota risulta un appesantimento della pressione impositiva.

Le dichiarate funzioni antielusive e l'intento di "disincentivazione" all'impiego dello strumento societario come "schermo" per nascondere l'effettivo proprietario di beni patrimoniali, usufruendo delle più favorevoli norme dettate per la tassazione delle società, lasciano trasparire

nell'intera articolazione la presenza di uno strumento accertativo basato semplicemente sulla redditività "media" e l'utilizzazione della leva fiscale come unico strumento per realizzare un incremento del gettito tributario.

L'obiettivo antielusivo ed antievasivo della normativa in esame coesiste con lo scopo di rendere svantaggiosa la costituzione ed il successivo mantenimento della società in questione ma contrasta con l'estensione dell'ambito di applicazione della normativa anche alle società che dichiarano delle perdite. Prendiamo, ad esempio una start up immobiliare che nel primo esercizio inizia il processo di costruzione e capitalizza i costi sostenuti nelle rimanenze di beni in corso di lavorazione generando una piccola perdita per i costi di gestione non capitalizzabili, nel secondo esercizio si ripresenta una situazione simile all'anno precedente e nel terzo esercizio completa la costruzione, verosimilmente non è detto che venda subito i beni costruiti, pertanto è evidente che gli estremi per applicare la norma ci sono tutti ma il contesto sopra esemplificato non presenta alcun elemento di elusione fiscale o sottrazione fraudolenta di ricavi da sottoporre a tassazione.

Ed anche se la società in un periodo d'imposta riuscisse a dichiarare un leggero utile non basterebbe perché comunque inferiore al reddito minimo presunto. Questo significa che la norma colpisce le società in modo indifferenziato, comportando non solo un aggravio sul prelievo delle imposte sul reddito bensì un limite al rimborso o alla compensazione del credito annuale IVA perdendo definitivamente il credito IVA se per tre esercizi perdura la medesima circostanza.

I tentativi da parte del Legislatore di attenuare la norma fiscale sulle società di comodo e di renderla più vicina alla realtà economica sono stati quelli di introdurre delle cause di disapplicazione automatiche, e tolta la prova contraria dal periodo d'imposta 2006, la possibilità al contribuente di presentare istanza d'interpello disapplicativo, nei casi di "oggettive situazioni" che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimi presunti, come forma di tutela preventiva ed interlocutoria con l'Amministrazione Finanziaria.

Attenzione che la possibilità per il contribuente di dare prova che il comportamento posto in essere non ha finalità elusive deve essere supportato da ragioni oggettive, ciò significa che è l'Agenzia delle Entrate a stabilire se possano essere accolte oppure no.

Nonostante tali tentativi la funzione essenziale della disposizione, non è tanto quella di recuperare l'imposta elusa o evasa, quanto piuttosto quella di scoraggiare ed ostacolare, mediante lo strumento fiscale, in questo modo si rende "poco conveniente", sul piano dei "costi tributari", l'abuso dell'involucro societario commerciale per realizzare finalità diverse e contraddittorie, rispetto al contenuto delle norme giuridiche coinvolte. Si intendono cioè finalità non commerciali e non imprenditoriali, ma di semplice conservazione statica del capitale accumulato.

Sulla base di tali considerazioni la speranza è che vi sia un'ulteriore modifica che semplifichi la disciplina tenendo conto delle reali situazioni economiche delle imprese, riproponendo talune agevolazioni in modo tale da recuperare parte del gettito fiscale e far scomparire quelli che sono effettivamente solo "schermi societari".

BIBLIOGRAFIA

QUOTIDIANI E RIVISTE

ARTINI F. – *Nuova disciplina delle società di comodo* – Contabilità finanza e controllo, anno 1997, pagine 125 – 131.

BEGHIN M. – *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette* – Rassegna Tributaria, anno 2010, pagine 1013 – 1017.

BEGHIN M. - *Le intestazioni societarie di comodo nel decreto legge n.138/2011 tra difetto di inerenza e resistibile tassazione dei risparmi di spesa* - Rivista di Diritto Tributario, anno 2012, parte prima, pagine 141 – 159.

BOZZI A. e STEVANATO D. – *Società di comodo e interpello disapplicativo* – Dialoghi di Diritto Tributario, anno 2007, pagine 199 – 213.

CALISTRI C. – *Impugnabile il diniego all'interpello disapplicativo* - Il Fisco, anno 2011, pagine 3896 – 3899.

CARDELLA P.L. – *Le novità per le società di comodo illustrate dall'IRDCEC* – Rivista di Diritto Tributario, anno 2011, pagina 125.

CASTELLANO P. e GEMINO L. – *Il provvedimento di diniego all'interpello disapplicativo della norma antielusiva quale atto autonomamente impugnabile* – Il Fisco, anno 2011, pagine 2917 – 2922.

CERADINI C. – *Società di comodo* – Guida alla contabilità & bilancio, anno 2008, fascicolo 1, pagine 69 -74.

CERIONI F. - *Fine della tassatività degli atti impugnabili* - Diritto e Pratica Tributaria, anno 2009, parte prima, pagine 1279 – 1294.

CERMIGNANI M. – *Il regime fiscale delle società di comodo: ratio, attualità e prospettive* – Diritto e Pratica Tributaria, anno 2011, pagine 255 – 274.

CIANI F. - *Abuso dello strumento societario (antieconomicità) e tassazione patrimoniale per "perdite fiscali sistematiche" D.L. 13 agosto 2011, n. 138* - Bollettino tributario d'informazioni, anno 2012, pagine 334 – 337.

CISELLO A. - *L'impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società non operative* - Fisco 2, anno 2008, pagina 3540.

COMELLI A. - *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello cosiddetto disapplicativo? [Nota a sentenza: Cass., Sez. trib., 13 aprile 2012, n. 5843; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XVI, 7 maggio 2012, n. 181]* – Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2012, pagine 789 – 796.

CONTRINO A. - *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali* – Diritto e Pratica Tributaria, anno 2009, parte prima, pagine 463 – 491.

COTTO A. e VALENTE G. – *Non impugnabili le risposte dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di interpello* – Il Fisco, anno 2009, pagina 1768.

DEOTTO D. - *Società di comodo e utilizzo dei beni da parte dei soci, tra ipotesi di duplice 'funzione' e di doppia tassazione* - Corriere Tributario, anno 2012, pagine 2364 – 2367.

DEOTTO D. –*Senza abuso della persona giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione* – Corriere Tributario, anno 2012, pagine 1852 -1858.

DI PACE M. – *Società di comodo: ulteriori chiarimenti arrivano dalle Entrate* - Amministrazione & Finanza, anno 2008, pagine 19 – 23.

DI SIENA M. – *Le società non operative* – Contabilità Finanza & Controllo, anno 2007, pagine 168 – 172.

DI SIENA M. – *Le società non operative: l'istituto dell'interpello disapplicativo* – Contabilità Finanza & Controllo, anno 2007, pagine 546 – 552.

DODERO A. – *La disapplicazione automatica della disciplina sulle società non operative. Commento a provvedimento Agenzia Entrate 24 febbraio 2008* – Corriere Tributario, anno 2008, pagine 785 – 790.

DODERO A. – *Le società di comodo* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 1533 – 1542.

DODERO A. – *Trasformazione in società semplice e scioglimento agevolato per le società non operative* - Corriere Tributario, anno 2008, pagine 447 – 449.

ESCALAR G. - *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette* - Corriere tributario, anno 2009, pagine 699 – 705.

FERLAZZO NATOLI L. - *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario* - Bollettino tributario d'informazioni, anno 2010, pagine 485 – 489.

FERRANTI G. – *L'interpello disapplicativo per le società di comodo* – Corriere Tributario, anno 2007, pagine 1183 – 1189.

FERRANTI G. – *La nuova disciplina delle società di comodo: le questioni ancora aperte* – Corriere Tributario, anno 2012, pagine 1046 – 1051.

FERRANTI G. – *Le modifiche alla disciplina delle società di comodo illustrate dall'istituto di ricerca DCEC* – Corriere Tributario, anno 2011, pagine 3661- 3667.

FERRANTI G. – *Nuove cause di esclusione e test di operatività per le società di comodo. Commento alla circolare Agenzia Entrate 14 febbraio 2008, n.9/E* – Corriere Tributario, anno 2008, pagine 816 – 821.

FERRANTI G. – *Società di comodo e beni ai soci: i chiarimenti di Assonime* – Corriere Tributario, anno 2013, pagine 2119 – 2126.

FICARA F. – *L'impugnabilità del provvedimento di diniego di disapplicazione delle norme antielusive* - Rivista di finanza, anno 2013, pagine 38 – 43.

FRANSONI G. – *Appunti su abuso del diritto e "valide ragioni economiche"* – Rassegna tributaria, anno 2010, pagina 941.

FRANSONI G. - *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli [Commento a circ. Agenzia entrate 3 marzo 2009, n. 7/E]* - Corriere Tributario, anno 2009, pagine 1131 – 1138.

GAIANI L. - *Partono gli interpelli delle società in perdita sistematica* - Guida alla Contabilità & Bilancio, anno 2013, pagine 32 – 36.

GAIANI L. – *Società di comodo: ultime istruzioni sugli interpelli* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2007, pagine 20 – 22.

GAIANI L. – *Società non operative: scelta per l'interpello e Unico 2011* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2011, pagine 37 – 43.

GAVELLI G. - *Interpello, l'impugnazione è la scelta più opportuna* - Il sole 24 ore, Norme e Tributi, anno 2011, pagine 33 – 35.

GIORDANO S. – *Si inasprisce il regime per le società di comodo* – Amministrazione & Finanza, anno 2011, pagine 19 – 25.

LA ROSA S. - *Nozione e limiti delle norme antielusive analitiche* – Corriere Tributario, anno 2006, pagina 3092.

LIBURDI D. – *Le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria in materia di diritto di interpello* – Il Fisco, anno 2010, pagina 4177.

LIBURDI D. - *Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sulle società in perdita sistematica* - Bilancio e reddito d'impresa, anno 2012, pagine 11 – 14.

LILLI V. - *L'impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo* - Rivista guardia di finanza, anno 2010, pagina 252.

LOVISOLO A. - *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali [Nota a Cass. sez. un. 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass. sez. un. 23 dicembre 2008, n. 30056; Cass. sez. un. 23 dicembre 2008, n. 30057; Cass. sez. tribut. 21 gennaio 2009, n. 1465]* - Rivista di giurisprudenza tributaria, anno 2009, pagine 229 – 241.

LUNELLI R. - *Diniego di disapplicazione delle norme 'antielusive': impugnazione facoltativa od obbligatoria? [Nota a sentenza: Cass., Sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663]* - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, anno 2011, pagine 680 – 685.

LUPI R. - *Le società di comodo come disciplina antievasiva* - Dialoghi di diritto tributario, anno 2006, pagine 1097 – 1107.

LUPI R. - *Riflessi processuali del diniego di disapplicazione di norme antielusive* - Rassegna tributaria, anno 2005, pagine 1708 – 1710.

LUPI R. e BERTOLASO P. – *Società di comodo e riliquidazione automatica delle imposte sui redditi* – Dialoghi Tributari, anno 2012, pagine 264 – 269.

MANCUSO M. - *La natura giuridica della società di comodo* - Il Foro padano anno 2012, parte seconda, pagine 61 – 76.

MANZANA G. – *Perdite fiscali e società non operative* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2008, pagine 45 -48.

MARELLO E. - *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedimentali e processuali* – anno 2010, pagine 1731 – 1736.

MASTROBERTI A. - *L'indice delle perdite fiscali nella disciplina delle società di comodo* - Il Fisco, anno 2012, pagine 13 – 20.

MATTESI E. – *L'autonoma impugnabilità degli atti "atipici" il caso del diniego di disapplicazione della norme sulle società non operative. Commento alla sentenza della Commissione Regionale di Bari del 11 maggio 2010 n. 71* – Il Fisco, anno 2010, pagine 5187 – 5191.

MENEGHETTI P. – *Novità in materia di società di comodo* – Guida alla contabilità e bilancio, anno 2011, pagine 13 -18.

MENEGHETTI P. – *Società di comodo: meccanismo applicativo* – Guida alla contabilità & bilancio, anno 2008, pagine 16 – 22.

MENEGHETTI P. – *Società di comodo: test di operatività* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2007, pagine 7– 12.

MIELE L. - *Lo scioglimento agevolato delle società non operative* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 213 – 218.

MIELE L. e IZZO B. - *La trasformazione agevolata delle società non operative* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 528 – 534.

MONFREDA N. e COSCARELLI A. - *La non impugnabilità delle risposte negative all'interpello* - Fisco 1, anno 2010, pagina 2153.

MONTI A. - *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario* - Diritto e Pratica Tributaria, anno 2008, parte prima, pagine 395 – 432.

MORTEN G. – *Società di comodo* - Contabilità Finanza e controllo, anno 1997, pagine 455 – 463.

MURANO G. - *Non impugnabilità delle risposte rese agli interpelli del contribuente* - Diritto e Pratica delle Società, anno 2009, pagine 84 – 89.

NUSSI M. - *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimentali, processuali e sanzionatori* - Giustizia Tributaria, anno 2009, pagina 9.

ODETTO G. - Scioglimento agevolato delle società non operative – Pratica Fiscale e Professionale, anno 2007, pagine 14 – 21.

ODETTO G. - *Scioglimento e trasformazione agevolata delle società di comodo: adempimenti dichiarativi* - Il Fisco, anno 2008, pagine 3742 – 3746.

ODORIZZI C. – *Società di comodo: la stretta dal 2012 ed i rimedi* – Guida alla contabilità & bilancio, anno 2011, pagine24 – 33.

ODORIZZI C. – *Stretta per le società di comodo dal 2012: cause di esclusione o di disapplicazione della disciplina* – Guida alla contabilità e bilancio, anno 2012, pagine 36 -43.

ORSI E. - *L'impugnazione del provvedimento declatorio dell'inammissibilità dell'istanza di interpello disapplicativo ed i termini di presentazione dell'istanza stessa* - Bollettino tributario d'informazioni, anno 2012, pagine 1419 – 1423.

PAGANI G. - *Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali* - Il Fisco, anno 2012, pagine 2413 – 2420.

PERRUCCI U. - *Inesorabile tagliola sulle società non operative o "di comodo"* – Bollettino tributario d'informazioni, anno 2012, pagine 1315 - 1317.

PIERRO M. - *Abuso del diritto: profili procedimentali* - Giustizia Tributaria, anno 2009, pagina 12.

PISTOLESI F. - L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 2987 – 2996.

PROVAGGI G. - *I primi casi di interpello negativo per le società di comodo* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 1326 – 1328.

PROVAGGI G. e MACARIO E. – *Le modifiche alla disciplina sulle società di comodo* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 603 – 609.

PROVAGGI G. e MACARIO E. - *Società di comodo verso la semplificazione* - Corriere tributario, anno 2008, pagine 259 – 264.

RENDA A. - *La disciplina delle società non operative e l'abuso del diritto: un difficile connubio* - Diritto e Pratica Tributaria, anno 2012, parte seconda, pagine 997 – 1018.

ROSSI E. - *Elusione fiscale: l'inopponibilità vale ai soli fini delle imposte dirette* - La Settimana Fiscale, anno 2014, pagine 36 – 40.

SAGGESE P. – *Le novità in materia di società non operative* - Il Fisco, anno 2011, pagine 7073 – 7079.

SEBASTIANELLI M. e BUGIARDINI E. – *Società di comodo: chiarimenti ministeriali e novità* – Amministrazione & Finanza, anno 2008, pagine 18 – 27.

SERRANO' M.V. - *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive* - Diritto e pratica tributaria, anno 2012, parte seconda, pagine 115 – 128.

SICILIANO E. – *Disciplina delle società di comodo* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2007, pagine 10 – 14.

SIRONI M. – *Società non operative in perdita sistemica* - Guida alla contabilità & bilancio, anno 2012, pagine 20 – 29.

STEVANATO D. - *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive? [Nota a Cass. sez. tribut. 21dicembre 2004, n. 23731]* - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, anno 2005, pagine 349 – 351.

STEVANATO D. - *Società "di comodo": dov'è la capacità economica?* - Dialoghi di Diritto Tributario, anno 2007, pagine 1 – 21.

STEVANATO D. - *Società di comodo: un capro espiatorio buono per ogni occasione* - Corriere Tributario, anno 2011, pagine 3889 – 3892.

STEVANATO D. e LUPI R. – *Le nuove norme sulle società di comodo, tra antievasione, pedagogia e scioglimento "agevolato"* - Dialoghi di Diritto Tributario, anno 2006, pagine 1431 – 1439.

STEVANATO D. e VOLTOLINA M. – *Società di comodo, interpello disapplicativo e impugnazione del diniego* – Dialoghi Tributari, anno 2012, pagine 41 – 50.

TABET G. - *Abuso del diritto ed elusione fiscale* - Bollettino tributario d'informazioni, anno 2009, pagine 85 – 86.

TESAURO F. - *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria* - Giustizia Tributaria, anno 2007, pagine 9 – 12.

TOMBOLESI R. - *La tesoreria accentrata di gruppo al test di operatività per le società di comodo* - Corriere Tributario, anno 2012, pagine 168 – 174.

TOSI L. - *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive* – Corriere tributario, anno 2006, pagina 3119.

TUNDO F. - *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive? Commento in Cassazione, 15 aprile 2011, n. 8663* - Corriere Tributario, anno 2011, pagine 1701 – 1706.

TURIS P. – *Agevolazioni fiscali, repressione dei fenomeni di abuso del diritto e libertà di stabilimento* – Il Fisco, anno 2008, pagina 8660.

VACCA I. – *Abuso del diritto ed elusione fiscale* – Rivista di diritto tributario, anno 2008, parte prima, pagine 1087 – 1089.

VALENTE G. e ZANETTI E. - *Società di comodo: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle novità della finanziaria 2008* - Il Fisco, anno 2008, pagine 1459 – 1467.

VASAPOLLI G. e VASAPOLLI A. – *La prova contraria delle società di comodo* - Corriere Tributario, anno 2007, pagine 1029 – 1035.

ZIZZO G. - *La nozione di elusione nella clausola generale* - Corriere Tributario, anno 2006, pagina 3087.

ZOPPINI G. – *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)* – Rivista di diritto tributario, anno 2005, pagine 834 – 839.

DOTTRINA

BEGHIN M. – *Commento sub articolo 37 – bis* – .In – *Commentario breve alle leggi tributarie* – a cura di Marongiu G. *et al*. Padova, 2011.

CAMPOBASSO G. - *Manuale di diritto commerciale* - quinta edizione a cura di Campobasso M., Torino, 2010.

COTTO A., VALENTE G. e ZANETTI E. - *Guida alla manovra finanziaria 2008: legge n. 244/2007 e D.L. n. 159/2007* – Milano, 2008.

DESIDERI S. e VOCCA D. - *Le società di comodo* – Milano, 1997. Supplemento al n. 17 (28.04.1997) del periodico Corriere Tributario.

DI SABATO F. – *Diritto delle Società* - Milano, 2003.

FALSITTA G. - *Manuale di diritto tributario* - Parte generale, Padova, 2010.

FANTOZZI A. - *Diritto tributario* - Torino, 2003.

FERRARA F. jr e CORSI F. - *Gli imprenditori e le società* - Milano, 2011.

FICARI V. – *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale* – Padova, 2004.

GAIANI L. - Le nuove società di comodo – Il Sole 24 ore, 2012, p. 19.

GALGANO F. – Diritto Privato – Padova, 2010.

GAZZONI F. – *Manuale di diritto privato* – Napoli, 2011.

MARCHESELLI A. – Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali – Milano, 2010.

MARINI G. – *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria. Profili sistematici* – . In – *Il processo tributario* – a cura di Della Valle E., Ficari V. & Marini G., Padova, 2008.

MARONGIU G. – Lo statuto dei diritti del contribuente – Seconda edizione, Torino, 2010.

ONETO C. - *Le società di comodo : D.L. 41/95, L. 85/95, D.M. 5-4-95: determinazione del reddito minimo, riporto delle perdite, assegnazione dei beni a seguito di liquidazione agevolata, riserve di fondi in sospensione d'imposta: tassazione sostitutiva, esemplificazioni contabili e fiscali.* – Milano, 1995.

PISTOLESI F. – *Gli interpelli tributari* – Milano, 2007.

Prefazione del prof. TESAURO F. – *Le società di comodo: regime fiscale e scioglimento agevolato* – Roma, 1995. Allegato gratuito alla rivista Il Fisco n. 22 del 5 giugno 1995.

SMALDINI C. G. – *Le società di comodo* – Santarcangelo di Romagna (RN), 2008.

TASSANI T. – *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi* – Milano, 2007.

TESAURO F. – *Istituzioni di diritto tributario* - Parte generale nona edizione, Torino, 2006.

TESAURO F. – *Manuale del processo tributario* – Torino, 2009.

TOSI L. - *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale* - Milano, 1999, p. 354.

TOSI L. - *Le società di comodo* – Padova, 2008.