

Società non operative: una patrimoniale mascherata da criterio (contronatura) di determinazione dei redditi

di Luca Peverini, Alessia Vignoli, Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Torniamo sulle società non operative e la determinazione della ricchezza, con la tesi secondo cui si tratterebbe di una tassazione patrimoniale, reazione tributaria di un «uso improprio» civilistico della forma societaria. Resta tuttavia la mancanza di senso economico della relativa disciplina, salvo che la tassazione di un patrimonio altrimenti esente sia una specie di stravagante sanzione fiscale per una «violazione civilistica». Forse ha contribuito a questo espediente normativo la incompatibilità comunitaria della tassazione delle società per l'iscrizione al relativo registro. È verosimile che l'imposizione di un reddito fittizio sia una soluzione di ripiego, un espediente per sottrarsi a censure comunitarie e rimpinguare le leggi finanziarie annuali, con un provvedimento che si presenta bene in conferenza stampa. Sul piano del consenso e della coesione sociale, la logicità nella determinazione della ricchezza è un «optional», almeno fino a quando neppure gli studiosi sanno valorizzare e difendere questo punto di vista.

■ La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo

Luca Peverini

Le ragioni del contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria

Riprendendo, sintetizzandole, alcune delle riflessioni già svolte in altra sede (1), si intende porre l'attenzione sul regime delle «società di comodo» al fine di sottolineare che, nonostante la (apparentemente inequivocabile) terminologia utilizzata dal legislatore, si è in presenza di un'imposta di natura patrimoniale e non di un'imposta sul reddito.

Iniziamo la nostra indagine dall'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, che reca la disciplina tributaria delle società di comodo e dallo scopo che il codice civile sembra voler riservare al contratto di società.

Come è ben noto infatti, l'art. 2247 c.c. prevede che «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 dividere gli utili». In linea teorica dunque, la so-

cietà dovrebbe essere utilizzata per lo svolgimento di una attività economica, e non come contenitore patrimoniale di beni che vengono poi goduti personalmente dai soci.

È questa perlomeno la tesi sostenuta - seppure non mancano opinioni contrarie - da autorevole dottrina civilistica che, con argomenti differenti, ha ritenuto appunto non ammissibile, nel nostro ordinamento, l'utilizzo della società per scopi diversi da quello indicato nell'art. 2247 c.c. (2).

Luca Peverini - Avvocato in Roma

Note:

(1) Il riferimento è a L. Peverini, «Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria», in *Giur. comm.*, 2013, I, pag. 260 ss.

(2) F. Galgano, *Diritto commerciale, L'imprenditore - Le società*, Bologna, 2008, pagg. 92-93 ritiene che il contratto di società utilizzato per lo svolgimento di una attività economica debba considerarsi nullo. Ritengono invece che tale contratto debba considerarsi simulato G. Marasà, «Le società. Società in generale», in *Trattato di*

(segue)

Resta il problema della carenza o insufficienza delle misure civilistiche di contrasto, cui non può prestarsi la reazione tributaria della tassazione discriminatoria di una ricchezza altrimenti irrilevante. La mancanza di misure civilistiche di contrasto tuttavia non appare un valido argomento per sostenere che il contratto di società sia di per sé neutro rispetto al tipo di attività (economica o di mero godimento) che attraverso tale società i soci intendono svolgere. In altri termini, l'assenza di misure di contrasto può essere vista come una mancanza del legislatore (voluta o non voluta che sia), ma non si può non tenere conto del fatto che nell'art. 2247 c.c. l'attività economica è indicata come un elemento costitutivo del contratto di società.

Le società non operative sono assoggettate ad una imposta di tipo patrimoniale e non esiste alcuna presunzione di reddito minimo

È in quest'ottica, come si diceva sopra, che deve essere valutato l'intervento del legislatore tributario che, con l'art. 30 della legge n. 724/1994, ha introdotto una disciplina certamente penalizzante per le società di comodo.

La difficoltà di individuare strumenti di contrasto all'abuso dello strumento societario (3) trova nel diritto tributario una parziale, e strumentale, soluzione. La soluzione è parziale nel senso che la scelta non è quella, tipicamente civilistica, di colpire con un rimedio civilistico, quale potrebbe essere quello della «nullità» del contratto di società, ma è quella, più moderata, di «scoraggiare» l'utilizzo della società per porre in essere una mera attività di godimento.

Con l'art. 30 della legge n. 724/1994 infatti, il legislatore ha introdotto una disciplina penalizzante (4) per le società utilizzate come meri contenitori patrimoniali presumendo un «reddito» minimo di tali soggetti - ma si vedrà subito dopo che, nonostante il tenore letterale della norma, non si tratta di una presunzione volta a quantificare il «reddito» -, commisurato al valore delle attività patrimoniali.

Sembra dunque che il legislatore tributario consideri coerenti con la disciplina del reddito di impresa soltanto le società che rispettano i requisiti individuati dall'art. 2247 c.c. Al di fuori

di tale ipotesi, la capacità contributiva non si misura più attraverso le regole di determinazione del reddito d'impresa, ma si misura assumendo come base imponibile il patrimonio (o almeno una sua parte) della società stessa.

Buona parte degli interpreti, facendo affidamento nella terminologia utilizzata dal legislatore, ha ritenuto di trovarsi in presenza di una imposta sul reddito che si determina secondo regole diverse da quelle previste per le altre società, e che è dovuta nei casi in cui il reddito sia inferiore ad una certa soglia.

Partendo da questa premessa, la dottrina ha giustamente evidenziato le contraddizioni insite in una tale disciplina. Se la società non svolge attività economica che senso ha presumere che questa abbia prodotto un reddito?

Senonché in questo ragionamento l'errore è nella premessa. Non si è in presenza, al di là delle apparenze e delle definizioni, di una imposta sul reddito, ma di un espediente normativo per legittimare una tassazione patrimoniale.

Sembra a chi scrive che per stabilire quale sia la natura di un'imposta (sul reddito, sul patrimonio, sul consumo, ecc.) si debba aver riguardo, non certo alle qualificazioni operate in tal senso dal legislatore, quanto piuttosto all'indice di ricchezza posto alla base dell'imposta dovuta. Orbene, essendo la base imponibile costituita, nel caso di specie, dai «valori dei beni posseduti nell'esercizio» ed indicati nell'art. 30, comma 3, della legge n. 724/1994, non si può negare che l'imposta che la società non operativa sarà tenuta a pagare è parametrata ad una ricchezza che, nella distinzione tra reddito e patrimonio accolta nella nostra materia, deve essere collocata nella

Note:

(segue nota 2)

diritto privato, a cura di G. Ludica e P. Zatti, Milano, 2000, pag. 206 ss.; G. Stolfi, «Rilievi in tema di società fittizie», in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, pag. 324 ss. In giurisprudenza, la tesi della simulazione è stata sostenuta da Cass., Sez. III civ., 1° dicembre 1987, n. 8939.

(3) B. Libonati, «Caratteri generali, nozione e tipi», in *Diritto delle società (Manuale breve)*, Milano, 2004, pag. 16 parla appunto di «utilizzazioni funzionalmente distorte dello strumento societario e, in particolare, delle società di forma commerciale». Nella dottrina tributaristica si veda, nello stesso senso, L. Perrone, «Società immobiliari (diritto tributario)», in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1015.

(4) Cfr. in questo senso R. Lupi, *Diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2005, pag. 89.

seconda categoria (5). E tali conclusioni non mutano se anche si tiene conto del fatto che, in sede di dichiarazione e di versamento, questo tributo viene formalmente considerato imposta sul reddito.

La presunzione legale dunque, nell'ambito dell'art. 30 della legge n. 724/1994, c'è, ma non è la presunzione di reddito minimo; non vi è alcuna presunzione in tal senso perché l'imposta non ha natura reddituale. È una imposta sul patrimonio la cui base imponibile non deve essere presunta: è quella dichiarata dalla stessa società. L'unica presunzione legale rintracciabile nell'art. 30 è, invece, quella di non operatività (comma 1). In presenza di determinate condizioni previste dalla norma la società si presume non operativa, e tale presunzione può essere superata dal contribuente fornendo la prova contraria.

Come ottenere la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo

Se è corretta la lettura che qui si offre della disciplina sulle società di comodo, la conseguenza, dal punto di vista teorico, è che siamo in presenza di una ipotesi di alternatività tra imposta sul reddito ed imposta sul patrimonio. Ma come spesso accade, una diversa ricostruzione teorica non esclude affatto (ma anzi implica) conseguenze sul piano pratico.

In particolare, l'alternatività comporta - come si è già accennato sopra - l'impossibilità di fornire la prova contraria circa la produzione del reddito minimo. Sulla base dell'art. 30 della legge n. 724/1994, quando una società si qualifica come «non operativa» e quando al contempo ha dichiarato un reddito minimo inferiore a quello previsto dal comma 3 dell'art. 30, sarà tenuta a pagare non più l'imposta sul reddito, ma l'imposta patrimoniale.

L'equivoco in cui sono caduti alcuni Autori consiste nel pensare che ci si possa sottrarre alla disciplina sulle società di comodo dimostrando che si è prodotto un reddito inferiore a quello individuato dall'art. 30 della legge n. 724/1994.

In realtà la norma non riconosce tale possibilità. Nel caso in cui la società sia qualificabile come «non operativa» avendo prodotto un ammontare complessivo di ricavi, incrementi delle rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risul-

tanti dal conto economico inferiori ad una certa soglia (da individuare attraverso la regola prevista dall'art. 30, comma 1), ed abbia prodotto un reddito inferiore ad una certa soglia (da individuare in base all'art. 30, comma 3) nasce l'obbligo di pagare l'imposta determinata ai sensi del comma 3 dell'art. 30 (l'imposta patrimoniale appunto).

Ciò che invece può (e deve) essere dimostrato, al fine di sottrarsi all'applicazione della disciplina sulle società di comodo, è che la società non è stata costituita al fine di fungere da mero contenitore di beni.

In altri termini si può fornire la prova contraria rispetto alla presunzione di non operatività. Presunzione che «scatta» quando vi siano i requisiti previsti dal comma 1 dell'art. 30.

Le modalità con cui tale prova contraria può essere fornita non sono libere, essendo il contribuente vincolato a proporre l'interpello previsto dal comma 4-*bis* dell'art. 30 (6).

Naturalmente una volta che sia stato assolto l'onere di presentazione dell'interpello, anche laddove vi sia una risposta negativa dell'Amministrazione finanziaria, la società potrà sempre far valere in giudizio il diritto ad ottenere la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo, dimostrando appunto la propria operatività (7). Una diversa interpretazione dell'art. 30, in-

Note:

(5) Per l'affermazione che la struttura dell'art. 30 appare «fortemente sbilanciata sul versante patrimoniale» si veda M. Beghin, «Gli enti collettivi di ogni tipo "non operativi"», in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2010, pag. 699, il quale però continua a considerare tale imposta come imposta sul reddito. Di forme «neanche tanto larvate di imposizione patrimoniale» e di «imposizione di natura sostanzialmente patrimoniale» parla L. Tosi, «Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo», in AA.VV. (a cura di Tosi), *Le società di comodo*, Padova, 2008, rispettivamente pagg. 2 e 8.

(6) Per la confutazione della tesi, espressa da alcuni Autori, secondo cui per fornire la prova contraria non è obbligatorio presentare l'interpello potendo la stessa essere fornita direttamente in giudizio, si rinvia a L. Peverini, *Società di comodo*, cit., pag. 288, nota 71.

(7) Sulle modalità per ottenere la tutela giurisdizionale non è possibile soffermarsi in questa sede perché ciò comporterebbe la necessità di affrontare il tema della impugnabilità del diniego espresso dall'Amministrazione finanziaria all'interpello disapplicativo. Basti ricordare che su quest'ultimo punto si è espressa recentemente la Suprema Corte la quale ha ritenuto (ma non è

(segue)

fatti, sarebbe palesemente in contrasto con l'art. 24 Cost.

Le recenti modifiche apportate dalla c.d. «Manovra bis 2011»

Si tratta a questo punto di valutare la congruità di quanto sin qui affermato con le novità introdotte di recente dall'art. 2, commi 36-*quinquies* ss., del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148).

In primo luogo si deve rilevare che il comma 36-*quinques* del D.L. n. 138/2011 ha previsto un inasprimento dell'aliquota, ciò che ancora una volta dimostra lo sfavore con cui viene guardato dal legislatore il fenomeno delle società di godimento.

Va poi sottolineato, ancora una volta, che la disciplina sulle società di comodo può generare confusione dal momento che l'imposta sulle società di comodo viene trattata come un'imposta sul reddito. Si potrebbe infatti pensare di essere in presenza di una sorta di addizionale IRES ma così non è. Siamo semplicemente in presenza di un'imposta sul patrimonio la cui base imponibile si determina ai sensi del comma 3 dell'art. 30 della legge n. 724/1994 e la cui aliquota, che prima della recente riforma del 2011 era uguale a quella dell'IRES, ora continua ad essere parametrata a quella dell'IRES (attraverso la tecnica del rinvio), con la previsione però che all'aliquota prevista dal T.U.I.R. si debbano sommare 10,5 punti percentuali.

Naturalmente l'adozione di una tale tecnica normativa non è priva di effetti e non è casuale. Non è priva di effetti perché ad ogni modifica dell'aliquota IRES corrisponderà una modifica dell'aliquota dell'imposta prevista dall'art. 30 della legge n. 724/1994; e non è casuale perché, così facendo, l'aliquota dell'imposta sulle società di comodo rimane sempre equidistante dall'aliquota IRES e rimane, pertanto, sempre di egual misura (pur trattandosi di due tributi diversi) lo «svantaggio» che una società non operativa ha nei confronti di una società operativa. Il che è perfettamente in linea con la logica sottesa a tale tributo che è, come si è affermato più volte nel corso del presente lavoro, quella di riservare un trattamento penalizzante a chi utiliz-

za le società per finalità diverse rispetto allo svolgimento di una attività economica (8).

Preme infine precisare che considerazioni in parte diverse valgono per l'ipotesi in cui una società, che pure si presume non operativa, produca un reddito superiore a quello «minimo». La maggiorazione del 10,5% opera comunque rivolgendosi, l'art. 2, comma 36-*quinquies*, del D.L. n. 138/2011, soltanto ai «soggetti indicati nell'art. 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724», senza alcun riferimento alla quantità di reddito da questi prodotto.

In questo caso (quello della società non operativa che produce un reddito superiore a quello minimo) non si è più in presenza di un'imposta patrimoniale, ma torna ad essere applicata una vera e propria imposta sul reddito, la quale sosterà una - questa volta sì - addizionale del 10,5%. L'applicazione dell'aumento dell'aliquota anche al caso in cui il reddito sia superiore a quello minimo dimostra, ancora una volta, che lo scopo della disciplina è quello di colpire le società non operative.

Una ulteriore novità, sulla quale qui non è possibile soffermarsi e per la quale si rinvia al saggio già richiamato sopra (9), è rappresentata dalle disposizioni volte a coordinare il regime delle società di comodo con l'istituto della trasparenza. Basti segnalare che l'essere in presenza di una imposta sul patrimonio dovrebbe porre qualche problema (che il legislatore evidentemente non si è posto) quando si assoggetti ad imposizione il socio di una società trasparente che sia anche società di comodo. In questo caso

Note:

(segue nota 7)

questa la sede, lo si ripete, per prendere posizione sul punto) che il diniego espresso a seguito di presentazione dell'interpello ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 sia un atto autonomamente impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie. In questo senso Cass., Sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, pag. 358 ss. con nota di F. Pistolesi, «Impugnazione della risposta negativa all'istanza di interpello: condizioni ed effetti».

(8) In fin dei conti, anche se il soggetto che giuridicamente subisce la penalizzazione è la società, chi si finisce per penalizzare sono le persone fisiche che hanno costituito la società per intestare ad essa beni che, tuttavia, non sono destinati allo svolgimento di una attività economica.

(9) Cfr. nota I.

infatti, il socio non avrà mai la possibilità (a differenza di quanto può dirsi per le società trasparenti che non ricadono nella disciplina dell'art. 30 della legge n. 724/1994) di entrare in possesso della ricchezza su cui è stata calcolata l'imposta dovuta. Il patrimonio della società non è oggetto di distribuzione come avviene per gli utili della stessa. Tale problema non si porrebbe se il legislatore prendesse atto del fatto che quella sulle società di comodo non è un'imposta sul reddito ed evitasse di considerare «trasparenti» le società di persone non operative.

Vi è poi la novità contenuta nel comma 36-*decies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, il quale introduce un'ulteriore presunzione di non operatività: quella della società che presenta una dichiarazione in «perdita fiscale per tre periodi di imposta consecutivi».

Si tratta anche in questo caso di una presunzione legale relativa (10), come è dimostrato dall'ultimo periodo del comma 36-*decies* citato, il quale fa salve le cause di non applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994, che a sua volta prevede due ipotesi al verificarsi delle quali consegue la disapplicazione della disciplina:

a) quando sia fornita la prova della operatività della società attraverso l'interpello (art. 30, comma 4-*bis*) (11);

b) quando ci si trovi in presenza di una delle «situazioni oggettive» individuate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (art. 30, comma 4-*ter*).

Alla base di questa previsione dovrebbe esservi la considerazione che, se una società è per lungo tempo ed ininterrottamente in perdita, non ha senso continuare a mantenerla in vita. E non ha senso, giuridicamente, perché in base all'art. 2247 c.c. il contratto di società è volto - come si è ricordato più volte nel presente lavoro - all'«esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividere gli utili». La società che si trovi costantemente in perdita non produce utili e quindi, nel lungo periodo (ed il legislatore ha ritenuto che tre periodi di imposta siano un arco temporale sufficiente in tal senso), ciò dovrebbe condurre verosimilmente, anche se non necessariamente, allo scioglimento del contratto sociale ed alla liquidazione dell'attività

(12). Se ciò non si verifica, è ragionevole presumere che la società sia stata costituita per altri fini rispetto a quelli indicati dall'art. 2247 c.c. Che questa sia la *ratio* della disposizione è dimostrato dal fatto che quando si realizzano le condizioni previste dalla stessa (tre periodi di imposta consecutivi in perdita), la società si presume non operativa «a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta».

Il ragionamento sotteso alla norma è meno lineare di quello previsto dall'art. 30 della legge n. 724/1994. Nell'art. 30, infatti, la non operatività, e cioè il fatto di svolgere un'attività di mero godimento, la si desume dalla mancanza di ciò che è, da un punto di vista logico-giuridico, il suo contrario: lo svolgimento di una attività economica.

Nel comma 36-*decies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, invece, la non operatività la si desume da un qualcosa che non è un indice diretto in tal senso. Lo schema è quello della doppia presunzione: dal mantenimento in vita di una società costantemente in perdita si desume (primo passaggio presuntivo) che non interessa ai soci produrre utili, e da questo si desume (secondo passaggio presuntivo) che la società non è utilizzata per gli scopi previsti dall'art. 2247 c.c., ma per uno scopo diverso: quello del mero godimento di beni.

Note:

(10) Sebbene il comma 30-*decies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 preveda che tali soggetti «sono considerati» non operativi. L'espressione è simile a quella dell'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994 nel quale è stabilito che le società ivi contemplate «si considerano» non operative. Meglio avrebbe fatto il legislatore ad utilizzare l'espressione «si presumono fino a prova contraria». In ogni caso, se dubbi non vi sono sul fatto che si è in presenza di una presunzione legale relativa nel caso del comma 1 dell'art. 30, non si vede perché dovrebbero esservi - anche alla luce dell'utilizzo, appena evidenziato, di analoghe espressioni - in relazione alla fattispecie prevista dal comma 30-*decies* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011.

(11) Sul punto si rinvia a quanto affermato sopra nel testo.

(12) Il conseguimento delle perdite non integra infatti, secondo la dottrina, una causa sopravvenuta di impossibilità di conseguire l'oggetto sociale (che, ai sensi dell'art. 2484, comma 1, n. 2), c.c. determina il necessario scioglimento della società). Tale fattispecie è integrata solo quando la sopravvenuta impossibilità rivesta un «carattere di absolutezza, di irreversibilità» (in questo senso si veda, per tutti, G. Niccolini, *Le cause di scioglimento*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, vol. 7***, Torino, Utet, 1997, 268 ss.). È tuttavia ragionevole ipotizzare che, se la società produce costantemente perdite, lo scioglimento della società sia determinato, prima o poi, da una deliberazione dell'assemblea (ai sensi dell'art. 2484, comma 1, n. 6, c.c.) sempre che, ovviamente, non intervenga il fallimento.

Ovviamente poi, trattandosi di presunzione legale relativa, la società potrà dimostrare che le ragioni di tali risultati in perdita non risiedono nella non operatività.

Per completare l'analisi va posta brevemente l'attenzione sul successivo comma 36-*undecies*, il quale è ispirato ad una logica «mista», in quanto, ponendo in essere un'ulteriore presunzione legale di non operatività, stabilisce che il comma 36-*decies* trova applicazione anche per le società che abbiano conseguito perdite per due periodi di imposta (anziché tre) ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'art. 30, comma 3, della legge n. 724/1994.

In questo caso il legislatore mantiene lo schema della doppia presunzione sopra descritto, consistente nel desumere la non operatività dalla chiusura dell'esercizio in perdita, ma dal momento che riduce a due i periodi di imposta a cui aver riguardo, compensa tale riduzione prevedendo che in un terzo periodo di imposta non deve essere stata raggiunta la soglia di reddito minimo prevista dall'art. 30, comma 3.

Il comma 36-*undecies* fa riferimento all'«arco temporale» di cui al comma 36-*decies*, dal che sembra doversi ritenere, da un lato, che si deve aver riguardo a tre esercizi consecutivi e, dall'altro, che i due periodi in perdita possono essere variamente combinati all'interno di questo arco temporale con il periodo in cui si è prodotto un reddito inferiore al minimo (13).

Ci si deve chiedere se, con riguardo al periodo di imposta (dei tre presi in considerazione dalla norma) nel quale la società ha prodotto un reddito inferiore a quello minimo, debbano essere soddisfatti anche i requisiti che, ai sensi dell'art. 30, comma 1, servono a qualificare una società come non operativa (14).

La risposta sembra dover essere affermativa in quanto, a differenza della perdita, la produzione di un reddito di modesta entità è del tutto priva di significato ai fini della elaborazione di un ragionamento presuntivo se non viene collegata ad elementi - quali quelli previsti dall'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994 - volti a denotare (sempre in chiave presuntiva) la non operatività della società. In altri termini, nella logica dell'art. 30 il reddito minimo non ha alcun valore ai

fini della presunzione di non operatività. Ciò che denota la non operatività della società è il mancato raggiungimento delle soglie di ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi previste dal comma 1 dell'art. 30. È questo il fatto noto da cui si desume la non operatività, e non la produzione del reddito inferiore al minimo. Nel comma 36-*decies*, quindi, il fatto della perdita prende il posto, se si vuole usare questa immagine, degli indici di non operatività previsti dal comma 1 dell'art. 30. Sono queste oggi le due classi di fatti noti dai quali si desume, in via presuntiva, la non operatività di una società (15).

Considerazioni conclusive di carattere metodologico

Come già affermato in premessa, si è cercato di presentare, riassumendole, le riflessioni svolte in altra sede sul tema del trattamento tributario delle società di comodo. L'intento era quello di evidenziare come, da un banale equivoco di fondo, generato dal modo (sbagliato) in cui il legislatore ha qualificato un determinato tributo, siano nate una serie di erronee considerazioni.

La prima è quella di considerare incoerente l'assoggettamento ad imposizione reddituale di una società che si assume essere inattiva. Altro errore consiste nel ritenere che la società non operativa possa offrire la prova contraria rispetto alla «presunzione di reddito minimo» (presunzione che non esiste).

Note:

(13) Nel senso che il periodo di imposta in cui si è prodotto un reddito inferiore al minimo potrà essere sia il primo, che il secondo, che il terzo dei tre periodi di imposta considerati.

(14) Si è osservato sopra nel testo che tali requisiti sono irrilevanti quando opera la presunzione di cui all'art. 2, comma 36-*decies* del D.L. n. 138/2011.

(15) Delle due, la prima in ordine di tempo, quella di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994, è considerata dal legislatore come maggiormente in grado di rivelare l'esistenza della non operatività visto che essa è posta a base della presunzione anche quando si verifica per un solo periodo di imposta. La perdita invece (comma 36-*decies*) deve ripetersi per tre periodi di imposta consecutivi affinché possa scattare la presunzione di non operatività la quale peraltro opera, a differenza di quanto accade con l'art. 30, comma 1, solo a decorrere dal successivo quarto periodo di imposta. Le ragioni di tali differenze vanno ricercate nel fatto che, come si è spiegato sopra nel testo, quella prevista dal comma 36-*decies* è una presunzione di secondo grado nel senso che la perdita di per sé, in assenza di un ulteriore passaggio presuntivo, non è significativa del mancato svolgimento di una attività economica.

Se da un lato, dunque, si rischia di «vedere» problemi che non esistono, allo stesso modo, se non ci si rende conto che si è in presenza di una imposta patrimoniale e non di una imposta reddituale sfuggono all'attenzione dell'interprete le vere anomalie di questa disciplina. Come quella di assoggettare ad imposizione, per trasparenza, il socio di una società di comodo. Anomalia derivante dal fatto che, in questo caso, la ricchezza prodotta dalla società ed assoggettata ad imposizione in capo al socio è il patrimonio, che non verrà distribuito al socio come può avvenire con l'utile (reddito).

Il paradosso è che, una volta preso atto che si è in presenza di una imposta sul patrimonio, la disciplina delle società di comodo assume una sua coerenza e, soprattutto, ha un senso nell'ottica penalizzante sopra evidenziata. Il risultato è paradossale perché in effetti, qualificando erroneamente tale imposta come imposta reddituale, il legislatore si è attirato una serie di critiche che, se avesse parlato chiaramente di imposta patrimoniale, non vi sarebbero state.

Potremmo chiederci perché il legislatore abbia agito così. Forse non era consapevole che stava introducendo un'imposta sul patrimonio, o forse si è (ingenuamente?) pensato che parlando di imposta sul reddito tutto sarebbe apparso più «normale» e più accettabile per l'opinione pubblica e per i destinatari indiretti di tale disciplina (i soci delle società di comodo).

In ogni caso a me sembra che, per il giurista, il movente psicologico della classe politica (da tenere distinto dalla *ratio legis*) che introduce una qualche novità nel nostro ordinamento non sia poi così importante. È una indagine che ha un peso (anche molto rilevante) nella valutazione politica, non in quella strettamente giuridica.

Una volta introdotte nell'ordinamento le norme (considerate nel loro insieme, non isolatamente) dovrebbero essere interpretate assumendole come punto di partenza dell'indagine (16).

Tale indagine avrà regole particolari rispetto ad altre discipline ed è importante, come spesso ci ricorda Raffaello Lupi, che il giurista tenga conto di queste peculiarità. È senz'altro vero che il diritto non può essere posto sullo stesso piano delle scienze «dure», come la fisica. Nel diritto (inteso come «scienza sociale») non pos-

sono aversi infatti dimostrazioni (17). Ciò dipende dal fatto che non è possibile, nel momento in cui si interpreta una norma, avvalersi completamente delle regole della logica. Il discorso giuridico si svolge sul terreno della argomentazione, non su quello della dimostrazione (18), ed è quindi meno rigido, più flessibile rispetto alle soluzioni che l'interprete può dare volta per volta.

Ma questo non significa ovviamente (e nessuno lo ha mai affermato) che non vi siano delle regole da osservare. Le regole sono quelle della interpretazione delle norme, quelle della logica (laddove applicabili) e quelle della argomentazione. Ed il punto di partenza sul quale «costruire» il discorso giuridico sono appunto le norme che, una volta introdotte, «vivono» nell'ordinamento di una vita propria, a prescindere da quali fosse-

Note:

(16) Con ciò non ci si vuole appiattare - per usare una espressione di R. Lupi - sulla documentazione giuridica. Sono d'accordo sul fatto che il riferirsi sempre e soltanto a ciò che è stato detto da altri comporta la «paralisi della riflessione» [così R. Lupi, «Giuristi per l'organizzazione sociale (ovvero "l'economica pubblica si chiama diritto")», in www.organizzazione sociale.com]. Ma il punto è che, nel discorso giuridico, forse non possono assumere lo stesso valore le norme, da un lato, rispetto alle sentenze o alle circolari o alla dottrina, dall'altro lato. Le prime debbono essere tenute distinte. Rappresentano l'oggetto dell'analisi posta in essere dai giudici, dall'Amministrazione finanziaria e dagli studiosi. Sono il punto di partenza di un'indagine che naturalmente segna l'inizio di un «circolo» nel senso che poi il significato che le norme assumono «vivendo» nell'ordinamento sarà ovviamente condizionato dalle riflessioni svolte dagli operatori giuridici. Ma è pur sempre dalle norme che si deve partire.

(17) In questo senso R. Lupi e M.R. Silvestri, «Lo smarrimento del senso comune nel diritto tributario (a proposito del "principio di sensatezza" delle scienze sociali applicato al diritto)», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2013, pag. 246.

(18) Per una conferma si veda F. Modugno, *Interpretazione giuridica*, Padova, 2012, pag. 196. Per la differenza tra dimostrazione ed argomentazione si veda G. Boniolo - P. Vidali, *Logica e teoria dell'argomentazione*, Milano-Torino, 2011, pag. 12. Le riflessioni che Raffaello Lupi svolge da tempo sul metodo delle scienze sociali (a cui si sta facendo riferimento nel testo) sono in linea con quanto affermato da T. Nagel, *Una brevissima introduzione alla filosofia*, Milano, 2009, pag. 6, il quale osserva che «La filosofia è diversa dalla scienza e dalla matematica. Diversamente dalla scienza non fa assegnamento sugli esperimenti o sull'osservazione, ma solo sul pensiero. E diversamente dalla matematica non ha un metodo formale di dimostrazione. La si fa solo ponendo questioni, argomentando, elaborando idee e pensando a argomenti possibili per confutarle, e chiedendosi come davvero funzionano i nostri concetti». Ebbene, quanto affermato dal filosofo statunitense per la filosofia vale anche per il diritto.

ro le ragioni politiche che hanno mosso il legislatore (19).

Di ciò mi sembra si debba tenere conto anche quando si cerca di dare un senso agli istituti introdotti nell'ordinamento. La tendenza della dottrina italiana a gridare troppo spesso allo scandalo per ogni istituto volto a contrastare comportamenti quantomeno anomali sotto il profilo del rispetto del diritto (20) dovrebbe trovare un temperamento nello sforzo di ricercare la coerenza delle norme anche se il legislatore, di tale coerenza, non si è affatto preoccupato (21). Spesso invece ci si ferma al biasimo del legislatore - considerato come un tutore della sola ragione fiscale (22) - senza andare oltre, con un atteggiamento ben poco costruttivo (23). Ciò deriva (a me sembra) da una eccessiva valorizzazione del dato «politico» (terreno sul quale si è facilmente indotti a polemizzare) rispetto a quello strettamente normativo (che invece si presta maggiormente ad un atteggiamento «distaccato» ed oggettivo) (24).

Il caso delle società di comodo mi sembra si adatti bene a tale ragionamento. Quando si supera il problema (del tutto influente in questo caso) del *nomen* attribuito dal legislatore a tale tributo, e si guarda alla sostanza delle cose, ci si rende conto di un fatto piuttosto semplice. La disciplina sulle società di comodo è volta a penalizzare l'utilizzo distorto della forma societaria attraverso una imposizione (necessariamente) diversa da quella cui normalmente sono assoggettate le società commerciali. Le società di comodo per definizione non producono reddito (perché non svolgono attività economica), ma detengono un certo patrimonio (perché sono costituite proprio al fine di fungere da contenitori patrimoniali); il legislatore pertanto - nella logica dell'alternatività - assoggetta ad imposizione quest'ultimo indice di capacità contributiva, rinunciando a colpire il primo.

■ La mistificazione reddituale di un prelievo patrimoniale

Alessia Vignoli

Nel contributo precedente è stato chiaramente messo in evidenza che il legislatore ha fatto uso di un espediente, sanzionando fiscalmente un fantomatico uso civilisticamente improprio della for-

Note:

(19) Naturalmente, senza la pretesa di approfondire temi propri della teoria generale del diritto, qui l'affermazione che il punto di partenza per l'interprete sia la norma viene fatta rimanendo ad un livello di analisi superficiale. Se poi ci si volesse muovere su di un livello più profondo si dovrebbe prendere atto anche delle tesi di coloro (H.G. Gadamer) i quali, parlando di «circolo ermeneutico», hanno ritenuto che prima ancora del testo sia un fatto della vita, un accadimento materiale, che ci porta ad interrogare la norma sulla base di una precomprensione che abbiamo della stessa, al fine di cercare una risposta. Ma questo livello più profondo di analisi non sembra inficiare il senso di quanto affermato nel testo.

(20) Leggendo le riviste di diritto tributario o ascoltando gli studiosi (nei convegni ma anche in occasioni meno formali), ci si imbatte in un accordo fin troppo ampio sulla inaccettabilità della disciplina sulle società di comodo, dell'esistenza di un divieto generale di abuso del diritto, degli studi di settore, degli accertamenti bancari, del raddoppio dei termini per l'accertamento e così via. Un dibattito che vede una così larga condivisione, singolarmente limitata ai soli istituti volti a contrastare l'evasione e l'elusione (fenomeni che, però, tutti sembrano condannare), è quantomeno anomalo. Lo sforzo di comprendere le ragioni di fondo di questi istituti renderebbe più costruttivo l'apporto della dottrina e renderebbe peraltro più credibile la critica mossa agli istituti stessi.

(21) L'intenzione di chi compie una determinata azione non è sempre coerente con le conseguenze che tale azione produce. E talvolta le conseguenze di una determinata azione possono anche produrre risultati utili per tutti anche se il soggetto che ha agito non si poneva affatto tale finalità. È su tale concetto che si fonda, ad es., la teoria di A. Smith sulla «mano invisibile». Per considerazioni su questo tema si veda J. Elster, *Come si studia la società*, Bologna, 1993, pagg. 117 ss.

(22) Dimenticando a volte che il contrasto all'elusione o all'evasione ha di mira solo alcuni contribuenti (quelli che non rispettano delle regole di convivenza), ma allo stesso tempo è volto a salvaguardare tutti gli altri.

(23) Non che chi scrive non ami la critica, anzi, ma essa ha ben poco senso se si compone solo della *pars destruens*.

(24) In questo senso sarebbe utile valorizzare di più, nel diritto tributario, l'insegnamento del positivismo giuridico in base al quale, come ricordava Bobbio, nel metodo di indagine sul diritto è possibile distinguere tra il diritto quale esso, di fatto, «è», e il diritto quale «deve essere» (il diritto buono, o giusto). Per il positivismo giuridico una trattazione scientifica del diritto può e deve limitarsi alla descrizione del diritto quale esso, di fatto, è. Cfr. N. Bobbio, *Il positivismo giuridico*, Torino, 1979, pagg. 155 ss. Per una utile sintesi di tale impostazione si veda inoltre B. Celano, *Positivismo giuridico e neocostituzionalismo*, in www.unipa.it.

ma societaria. L'espediente consiste nel nascondersi dietro la presunzione di un reddito fittizio,

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

di cui non ci sono elementi rivelatori, salva una fantomatica «oggettiva redditività» del patrimonio. Resta da chiedersi, come facevamo su *Dialoghi* del 2007, perché limitarsi ai patrimoni intestati a società commerciali; l'intento di penalizzare l'utilizzazione dello strumento societario per perseguire un finalità limitata al mero godimento di beni, anziché all'esercizio di una attività imprenditoriale, giustifica l'imposta sul piano delle finalità extrafiscali. Ma non ne rende ragione sul piano della determinazione della ricchezza, dove addirittura le conclusioni cui giunge la disciplina delle società di comodo sono controintuitive.

Ancora una volta il legislatore, trincerandosi dietro una formula efficace ed evocativa (società non operative poi anche definite di «comodo») è riuscito nell'abile manovra mediatica di far vedere che si otteneva gettito contrastando l'uso «distorto» (ma perché?) dello strumento societario, senza però incidere sulle solite categorie sociali (imprese, lavoratori dipendenti, pensionati, consumatori, ecc.) con le inevitabili ricadute in termini di perdita di consensi e coesione sociale. Quando ancora non si parlava di elusione e clausola generale antiabuso, il legislatore «abilmente» ha creato uno strumento apparentemente antielusivo, perché nessun vantaggio fiscale indebito derivava dall'uso distorto delle società commerciali, di cui parla Peverini. Non si vede cioè cosa c'entri una penalizzazione tributaria con gli utilizzi civilisticamente impropri dello schermo societario per attività di godimento. La tassazione è stata, dunque, utilizzata, non solo per determinare la ricchezza, ma prevalentemente in funzione extrafiscale, per scoraggiare la nascita di società dedite ad atti di godimento e consumo privato nell'interesse dei soci, e per incentivare l'abbandono di quelle già esistenti attraverso la cessione agevolata di beni ai soci (25).

Tuttavia, al di là della qualificazione dell'imposta nell'ambito delle categorie concettuali (imposta sui redditi, sul patrimonio, sul consumo, ecc.) su cui si è ampiamente soffermato Peverini, non possiamo fare a meno di ribadire l'ingiustizia, sotto il profilo della corretta determinazione della ricchezza, di questa imposta. Si tratta, infatti, di una tassazione «per legge», una sorta di *ticket* per l'utilizzo della struttura societaria, senza soffermarsi a riflettere sulla corretta

determinazione della ricchezza da sottoporre a tassazione.

È ciò di cui si parla indirettamente anche nel precedente contributo, laddove si affronta il tema della prova contraria che deve essere fornita dal contribuente; il contribuente deve provare che la società non è utilizzata quale «schermo» da frapporre rispetto al godimento dei beni da parte dei soci, ma è comunque una realtà produttiva, rivolta al mercato (ad esempio delle locazioni immobiliari), ma che magari per situazioni economiche congiunturali non è riuscita a raggiungere i risultati prefissati (ad esempio perché molti immobili non sono stati locati).

L'impossibilità o anche l'incapacità della compagine di ricavare un certo ammontare minimo presunto di ricavi dai beni posseduti e dall'attività esercitata non è, però, di per sé una buona ragione per accertare dei ricavi e dei redditi inesistenti, sia pure come «Imposta patrimoniale».

È il *modus operandi* che, pur efficiente in termini politici, non può essere considerato razionale in termini di corretta determinazione della ricchezza da sottoporre a tassazione, anche patrimoniale.

Nella normativa sulle società non operative si impone al contribuente di fornire la prova contraria, ossia il fatto che la struttura societaria non sia stata costituita per fungere da mero contenitore di beni di cui di fatto godono le persone fisiche. Mi pare, però, che tutto sia «inutilmente» complicato. Un imprenditore, quando decide di immettersi sul mercato in forma societaria, dovrebbe quindi confrontarsi, non solo con il rischio che la sua attività possa non dargli profitti, ma anche con il fatto che, se è dotato di un patrimonio, rischia di dover pagare imposte su ricchezza inesistente.

Mi sembrerebbe più ragionevole da un punto di vista tributario, quando c'è il sospetto che determinate attività economiche, svolte in forma societaria, dichiarino ricavi poco credibili, effettuare controlli mirati, che tengano conto delle caratteristiche del caso di specie, per appurare se vi sia stato un uso distorto dello strumento societario, invece di tassare l'incapacità della struttura societaria di pervenire a risultati economici soddisfacenti.

Nota:

(25) Ai sensi dell'art. 1, comma 129, della legge n. 244/2007.

■ Una mistificazione mediatica

Raffaello Lupi

La vicenda delle società di comodo conferma un profilo di teoria generale che sto mettendo in luce da qualche tempo (26). A forza di assumere come oggetto l'analisi del «dato normativo» (compreso quello amministrativo e giurisprudenziale) stiamo pian piano diventando incapaci di comprenderlo. Non comprendiamo che il «dato normativo», nella sua più ampia accezione, non è elaborato per razionalizzare situazioni che la pubblica opinione non capisce. I materiali normativi servono invece per gestire queste situazioni, sbrogliandole dal punto di vista dei redattori, legislatore compreso, ovviamente. Al quale, nel caso descritto da Peverini, non importava assolutamente «combattere un uso distorto della forma societaria», ma risolvere la redazione di leggi finanziarie suscitando meno proteste possibili, ed anzi qualche approvazione, negli spiriti animali della pubblica opinione. Che poi l'istituto delle società di comodo fosse irrazionale, o non funzionasse, è questione di poco conto. In questa situazione di disorientamento, la disciplina delle «società di comodo» va avanti da vent'anni assorbendo una quantità di lavoro consulenziale e amministrativo del tutto sproporzionata rispetto ai vantaggi per le casse dell'Erario. Ma questo in conferenza stampa non si vede, e non lo dice nessuno. Per questo lo studio del diritto non deve illustrare i materiali normativi come se essi contenessero una qualche spiegazione, una logica geometrica di cui il giurista deve svelare l'intima razionalità; dietro alle norme sulle società di comodo c'è invece la suddetta «logica politica»; anche le relative vicende spiegano lo studio del diritto come analisi della situazione che stavano gestendo le istituzioni che hanno redatto un certo materiale normativo (27). Paradossalmente, appiattirsi sui materiali impedisce di contestualizzarli, e quindi di capirne il vero significato, che non sta al loro interno, ma nelle istituzioni che li producono, legislatore compreso. Le istituzioni, come questo caso conferma, hanno sempre bisogno di riportarsi per un certo profilo alla pubblica opinione o ad altre istituzioni, dovendo insomma «gestire una situazione»,

come redigere una legge finanziaria. Nel caso di specie avevano bisogno di dire in conferenza stampa qualcosa che funzionasse, che convincesse, e l'utilizzazione delle società di comodo nel 2011, nel contesto finanziario drammatico in cui lo *spread* si sfarinava ogni giorno di più, fa capire come le chiacchiere, il tentativo di «darla a bere» sia sempre in agguato quando si percepisce che un certo provvedimento è «mediaticamente vendibile». La vicenda delle società di comodo conferma infatti l'incapacità degli studiosi di analizzare i comportamenti legislativi nell'ottica di determinazione della ricchezza. Viene persa l'opportunità di analizzare anche l'operato del legislatore rispetto alla sua funzione nel settore, in quell'ottica giuridica «istituzionale» (nel senso di Santi Romano), che è l'unica ad avere prospettive di scientificità (28).

Come si pone quindi l'interpretazione «patrimoniale» delle società di comodo dal punto di vista dell'obiettivo del diritto tributario, cioè la determinazione della ricchezza? Colpire o premiare qualcuno, ad esempio chi intesta beni a società, oppure capitalizza le aziende, è una finalità extrafiscale, aggiuntiva al compito della legislazione di determinare la ricchezza. La finalità extrafiscale sull'uso improprio della forma societaria (descritta da Peverini), nel nostro caso, fa da foglia di fico ad una disposizione priva di

Note:

(26) Da ultimo vedasi il mio *Compendio di diritto tributario*, Dike, 2014, nonché il manuale online su Didatticaweb.

(27) Vedremo in altra sede che l'obiettivo è gestire il proprio coinvolgimento in una pratica, giustificare un intervento professionale, riempire le pagine di una rivista, togliersi di torno una pratica fastidiosa, fare sensazione sui mezzi di comunicazione oppure - come in questo caso - risolvere nell'immediato i problemi di una legge finanziaria. Coniugando speranze di gettito con un bilancio politico positivo. Quest'ultimo è facilmente raggiungibile dirigendo gli interventi a categorie definite che non possono protestare, o non sono neppure esistenti, come vedremo per l'accertamento sintetico, o che sono poco amate dalla pubblica opinione in genere. Per le «società di comodo» questi ingredienti c'erano tutti.

(28) Come rilevo in «Determinazione dei tributi, "comunità scientifiche" e "Dialoghi Tributarî"», in questa *Rivista*, pag. 113.

giustificazione sul piano della determinazione della ricchezza. In quanto il patrimonio, a rigor di logica, resta il medesimo indipendentemente dalla sua intestazione a una persona fisica, a una società semplice o a una società di capitali.

Eppure, come in tutte le scienze sociali, anche in materia tributaria possono sommarsi una serie di suggestioni e mezze giustificazioni, ciascuna delle quali impresentabile, ma che nel loro complesso possono erigere una cortina fumogena sufficiente a disorientare i critici e a legittimarsi. A nessun settore della pubblica opinione sono infatti simpatici coloro che intestano beni privati a società, anche se le motivazioni sono di snellezza, protezione patrimoniale, ed altre parimenti extrafiscali. La presenza di un patrimonio apprezzabile fa corto circuito con il suo riversamento in uno strumento lucrativo-commerciale, come le società, che richiede anche il crisma pubblicistico dell'intervento ordinamentale, per la schermatura rispetto al patrimonio dei soci. È una schermatura che la pubblica opinione associa al nobile fine di organizzare un'azienda, senza rendersi conto dell'assoluta prevalenza numerica delle società sen-

za impresa, rispetto al totale; la maggior parte sono infatti usate come contenitore patrimoniale, per supplire alla mancanza, nel nostro ordinamento, di altre forme di spersonalizzazione, dalle fondazioni di famiglia ai trust. Sarebbe da approfondire il perché, in casi del genere, la normativa europea vietasse un prelievo tributario da parte degli Stati membri. Tuttavia veniva facile mostrare l'indice verso coloro che utilizzavano «per fini impropri» lo strumento societario, senza chiedersi se questi «fini impropri» realizzassero un vantaggio fiscale concettualmente contrastante con la normale determinazione della ricchezza. Una volta «saltato» quest'ultimo concetto, vengono meno strumenti di pressione logica per limitare le stravaganze del potere in funzione mediatico politica e di illusione di gettito. Sarebbe infatti da confrontare il gettito dell'istituto delle società non operative con le aspettative iniziali e con gli effetti di annuncio spesi in conferenza stampa. Per capire che la pubblica opinione e le classi dirigenti hanno, in materia tributaria, e non per colpa loro, la profondità di vedute e la memoria storica di un pesce rosso.

■ Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?

Dario Stevanato

Le argomentazioni di Peverini sulla giustificazione logica della disciplina sulle società di comodo mescolano presunte irregolarità civilistiche con l'imposizione tributaria; da un certo punto di vista esse contrastano con le «norme giuridiche» e con la plausibile interpretazione delle medesime cui l'Autore dichiara invece di volersi esclusivamente ispirare, senza condizionamenti derivanti da giudizi «politici» circa le presumibili intenzioni del legislatore. Tuttavia anche le sue argomentazioni finiscono per confermare, anzi per accentuare, come rilevavano Vignoli e Lupi, tutti i dubbi di costituzionalità della disciplina, tra le più irrazionali che l'ordinamento conosca, e che non sarà mai troppo presto per mettere in soffitta.

Va allora anzitutto osservato che al verificarsi dei presupposti sanciti dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724/1994, cui consegue il giudizio di «non operatività» dell'ente societario, la rile-

vanza del «reddito prodotto» ai fini del calcolo della relativa imposta non viene affatto meno: ciò che fa ingresso sulla scena è invece una soglia minima, un «risultato d'esercizio» minimo presunto, pur sempre rilevante nell'ambito di un'imposizione che resta sul reddito, senza affatto trasformarsi (se non, come vedremo, nelle sue aberranti e patologiche conseguenze) in un prelievo sul patrimonio. Basti riflettere sul fatto che, a mente del comma 3 del citato art. 30, resta «fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito» (accertamento che andrà riferito al reddito effettivamente prodotto, in eccedenza rispetto alla soglia minima), e che le perdite pregresse possono essere computate in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto, ad ulteriore dimostrazione della perdurante rilevanza del reddito prodotto.

Non vi è dubbio, insomma, che anche per le società qualificate dalla legge come «non operative» continuano a valere le regole di determinazione e tassazione di una base imponibile rappresentata dal «reddito», e non certo dal «patrimonio». La deroga al regime ordinario, altrimenti operante, risiede invece nella presunzione di un reddito minimo, calcolato applicando un *set* di coefficienti legali ai valori dei beni posseduti dalla società. Non già dunque un'imposta patrimoniale, cioè un prelievo commisurato al patrimonio, bensì - semmai - un'imposta su redditi di fonte patrimoniale.

Secondo Peverini, «essendo la base imponibile costituita, nel caso di specie, dai “valori dei beni posseduti nell'esercizio” ed indicati nell'art. 30, comma 3, della legge n. 724/1994, non si può negare che l'imposta che la società non operativa sarà tenuta a pagare è parametrata ad una ricchezza che, nella distinzione tra reddito e patrimonio accolta nella nostra materia, deve essere collocata nella seconda categoria». Ma il punto è che la base imponibile non è affatto costituita dai «valori dei beni posseduti»: questi sono soltanto la base di calcolo di specifici coefficienti di redditività differenziati in relazione alla tipologia di beni. Inoltre, è sbagliato anche ritenere che tali «valori» (i quali in realtà servono solo al computo dei coefficienti di redditività) costituiscano la base imponibile dell'imposta per le società «non operative».

La base imponibile continua infatti ad essere rappresentata dal risultato d'esercizio calcolato secondo le norme sul reddito d'impresa, e la presunzione di cui al citato comma 3 introduce esclusivamente una soglia minima valevole in sede di dichiarazione del reddito («si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali ...»). Facendo un parallelismo, sostenere che la base imponibile per le società di comodo è rappresentata dai «valori dei beni posseduti» è come ritenere che le rimanenze finali dei beni non valutati a costi specifici vadano valorizzate sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 92 del T.U.I.R., quando invece gli stessi indicano soltanto un «valore minimo», una soglia al di sotto

della quale l'impresa non può scendere nelle proprie valutazioni.

Qual è in effetti il plausibile schema logico - ammesso che ve ne sia uno - sottostante alla presunzione di redditività minima introdotta dal comma 3 del citato art. 30?

Mancando l'attività economica d'impresa (data la «non operatività» della società, oggetto di una qualificazione normativa da superare mediante la presentazione di un interpello disapplicativo) (29), si assume che il patrimonio societario venga impiegato per un'attività di godimento, alla stessa stregua di quella che potrebbe porre in essere un privato. Ed a quel punto ad essere tassato è un reddito medio-ordinario, in una logica di catastizzazione del reddito, sempre che il reddito effettivo non risulti superiore alla soglia minima, nel qual caso rileverà nella sua misura effettiva. I beni potrebbero benissimo essere dati in godimento ai soci o restare inutilizzati, ma ciò non toglie che dovrà essere dichiarato un reddito almeno pari a quello minimo presunto, parametrato alla profittabilità medio-ordinaria dei beni intestati alla società, sancita diriggisticamente dal legislatore. Avulsi da una attività economica imprenditoriale, gli attivi societari perdono la loro connotazione di beni utilizzati strumentalmente per conseguire un reddito «da attività», tramutandosi in «fonti reddituali» dirette: non più elementi concorrenti alla produzione di un «reddito da attività», ma substrato materiale di un «reddito da cespite». Con l'ulteriore conseguenza di una redditività presunta, legata alle potenzialità produttive del cespite, ed in grado di surrogare il suo reddito effettivo (se inferiore). Certo, come tanti altri autori hanno osservato, si tratta di una logica contraddittoria, posto che non si vede come una società non in grado di conseguire quel certo ammontare di componenti positivi idonei a

Nota:

(29) La formula normativa secondo cui gli enti societari «si considerano non operativi se ...» appare un modo di qualificare la fattispecie, ed ha sostituito come noto la precedente previsione che prevedeva la non operatività «salvo prova contraria». Nel nuovo assetto la possibilità di sottrarsi alla disciplina delle società non operative si è spostata sul terreno della dimostrazione dell'insussistenza, nel caso concreto, delle ragioni di fondo sottostanti ad una normativa ritenuta dal legislatore di carattere antieclusivo, come dimostra la necessità di presentare interpello disapplicativo.

superare la soglia di «non operatività» stabilita dalla legge, possa poi produrre un reddito di poco inferiore a quell'ammontare. Resta il fatto che si è di fronte ad una presunzione di redditività minima, e non ad un tributo direttamente commisurato al patrimonio.

Ed è appunto proprio qui che va rintracciata una delle probabili ragioni di incostituzionalità della normativa in esame, che introduce una presunzione assoluta con riguardo alla determinazione della base imponibile (30), violando il principio di capacità contributiva sotto il profilo dell'effettività. Il legislatore è infatti tendenzialmente libero di legare la determinazione del reddito a coefficienti di redditività, a risultanze catastali, a valutazioni di medietà, ma nel farlo deve approntare degli strumenti atti a consentire di adeguare il reddito imponibile da dichiarare a quello effettivo. Anche quando oggetto dell'imposta è una cosa produttiva, e «la base per la tassazione è data ... dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale», occorre pur sempre che al contribuente siano riconosciuti degli strumenti di tutela onde evitare una tassazione scollegata rispetto al reddito effettivamente conseguito (come stabilito dalla Corte Cost. con la sentenza n. 16 del 1965, nel sancire la legittimità delle rendite catastali sugli immobili) (31).

Peverini rimuove il problema, con un approccio negazionista secondo cui «la presunzione legale dunque, nell'ambito dell'art. 30 della legge n. 724/1994, c'è, ma non è la presunzione di reddito minimo; non vi è alcuna presunzione in tal senso perché l'imposta non ha natura reddituale. È una imposta sul patrimonio la cui base imponibile non deve essere presunta: è quella dichiarata dalla stessa società». Come sopra osservato, tuttavia, quella stabilita dall'art. 30 non è affatto un'imposta patrimoniale, ma una modalità di prelievo che resta tutta all'interno del sistema di tassazione del reddito, discostandosene proprio per la previsione di una presunzione legale di redditività minima del patrimonio societario.

La tesi dell'imposta patrimoniale non regge nemmeno sotto un ulteriore profilo, cioè quello dell'uguaglianza e dell'equità orizzontale. Non esiste infatti, nell'ordinamento italiano, un'im-

posta patrimoniale generale che riguardi le persone fisiche o gli enti proprietari di un patrimonio, dunque non si vede come un'imposta di questo tipo potrebbe essere (stata) istituita dal legislatore - a propria insaputa! - soltanto nei confronti di quelle società che si sono dimostrate incapaci di raggiungere un certo ammontare di componenti positivi di reddito, magari proprio perché dedite ad una attività di mero godimento e possesso statico e passivo dei beni ad esse intestati (32). A risultati non diversi si giunge anche inquadrando il tributo «minimo» sulle società di comodo nell'ambito delle imposte di patente, sui (presunti) vantaggi e privilegi derivanti dalla responsabilità limitata e dalla spersonalizzazione dei patrimoni (33), alla stregua delle prime versioni novecentesche della *corporation tax*. Infatti, non si vede perché mai una società «non operativa» dovrebbe pagare un'imposta «di patente» commisurata al proprio patrimonio, e non dovrebbe invece pagarla una so-

Note:

(30) A meno di ritenere che il comma 4-bis dell'art. 30 consenta di fornire, attraverso l'interpello, la dimostrazione di oggettive situazioni che hanno reso impossibile, pur in presenza di ricavi inferiori alla soglia di «non operatività», il conseguimento del reddito minimo presunto dal comma 3. Colgo peraltro l'occasione per notare che Peverini, nel suo scritto su citato, pubblicato in *Giur. Comm.*, a pag. 291, mi attribuisce una tesi che non ho mai espresso nemmeno lontanamente, ovvero il barbaro convincimento secondo cui non sarebbe possibile, una volta ricevuta una risposta negativa all'interpello, dimostrare la «non operatività» della società in sede processuale.

(31) Si pensi del resto alla rilevanza delle perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali nei redditi dei terreni, e più in generale al procedimento di revisione delle rendite.

(32) Ritiene invece che il prelievo (patrimoniale) sulle società di comodo non violi il principio di uguaglianza, per il solo fatto che la società «non operativa» non svolge attività economica e si trovi quindi in una posizione differenziata in grado di giustificare un diverso trattamento fiscale, Peverini, «Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma tributaria», in *Giur. Comm.*, 2013, I, pag. 276 ss. Si tratta di un assunto insostenibile, poiché non basta trovarsi in una posizione diversa rispetto a quella in cui si trovano altri soggetti per essere destinatari di un determinato regime fiscale differenziato, se tale «diversità» non esprime una differenziata capacità economica. Il mancato utilizzo dei beni nell'ambito di una attività economica produttiva di ricavi e di redditi denota poi, semmai, una minore capacità di contribuire alle spese pubbliche.

(33) Trascuando per un attimo che la normativa si applica anche a società prive di personalità giuridica, con incerta autonomia patrimoniale e in assenza di una limitazione delle responsabilità per le obbligazioni sociali.

cietà che, magari più dotata patrimonialmente e pienamente operativa, in grado di produrre ingenti ammontari di ricavi, si trovi a realizzare perdite o a chiudere in pareggio, senza così pagare né l'imposta commisurata al reddito prodotto, né un'imposta commisurata al patrimonio, pur trovandosi ugualmente a «beneficiare» della separazione patrimoniale, della responsabilità limitata e in generale della «forma societaria».

Per giustificare un'imposizione patrimoniale selettiva di questo tipo, occorrerebbe attribuire all'imposta una funzione «para-sanzionatoria», come in effetti sembra sostenere Peverini, per il quale la normativa in esame intende scoraggiare e penalizzare quelle società dedite ad attività di godimento incompatibili col paradigma di cui all'art. 2247 c.c. (per l'Autore, «una volta preso atto che si è in presenza di una imposta sul patrimonio, la disciplina delle società di comodo assume una sua coerenza e, soprattutto, ha un senso nell'ottica penalizzante sopra evidenziata»). Peccato che le imposte, il cui scopo è quello di finanziare la spesa pubblica, devono essere collegate ad indici di ricchezza, e non invece trovare impiego in chiave sanzionatoria, secondo pure logiche extrafiscali, mentre la tesi di Peverini - più che ad inquadrare il prelievo sulle società di comodo nell'ambito di un'imposta sul patrimonio - porterebbe a collocarlo al di fuori dell'area della fiscalità, tra le misure aventi appunto carattere afflittivo e funzione dissuasivo-sanzionatoria, con una palese ed evidente sproporzione tra fini (scoraggiare l'utilizzo dello schermo societario per attività di mero godimento) e mezzi (un'ablazione patrimoniale).

Va detto, in effetti, che nel 1994, quando la normativa sulle società di comodo venne introdotta, era sullo sfondo riconoscibile una larvata intenzione di questo tipo, come dimostra l'originario collegamento con lo scioglimento agevolato e la messa in liquidazione delle società di comodo. Questa primigenia matrice pedagogica ed extrafiscale della disciplina si è però via via smarrita, e la normativa sulle società di comodo ha finito per essere trasformata, sclerotizzandosi, in un «comodo» (stavolta sì) espediente per spremere gettito in assenza di una ricchezza idonea a sostentarla. O meglio, in caso di effettiva inesistenza del reddito o di sua incapienza rispetto a

quello minimo presunto, per acquisire un gettito incidendo sul capitale e sui patrimoni societari.

È solo in quest'ultimo senso che si può parlare di una imposizione (cripto) patrimoniale, o se si preferisce di una imposta patrimoniale «negli effetti» e oltre le intenzioni: in mancanza del reddito minimo presunto dalla legge, l'imposta potrà essere pagata solo attingendo al patrimonio, attraverso atti di realizzo dello stesso, l'accensione di finanziamenti dallo stesso garantiti, od ulteriori immissioni di capitale e conferimenti da parte dei soci. Sovvertendo, in questo modo, proprio le consolidate teorizzazioni dell'imposta patrimoniale, le quali, preoccupate del rischio di «distruzione delle fonti produttive», hanno sempre posto l'accento sul fatto che un'imposta commisurata al patrimonio deve in realtà poter essere assolta con i redditi derivanti da quel patrimonio (34).

La normativa sulle società di comodo è invece riuscita ad ottenere l'opposto, con l'orrida istituzione di un tributo commisurato formalmente al reddito di fonte patrimoniale, ma in realtà destinato ad incidere direttamente il capitale produttivo. E così, reinterprestando a rovescio la distinzione, risalente ad Adolph Wagner, tra «fonte dell'imposta» e «base di misurazione» della stessa - per cui anche un'imposta commisurata al patrimonio è destinata in realtà ad essere pagata col reddito - il tributo sulle società di comodo, pur commisurato al reddito, rischia in realtà di essere pagato attingendo al patrimonio.

Nota:

(34) Sull'argomento, mi sia consentito di fare rinvio a D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, 2014, paragrafi 10.8 e ss.