

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

IL CONTRASTO ALL'“ABUSO” DELLO SCHERMO SOCIETARIO NEL SISTEMA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

di *Thomas Tassani*

1. Premessa

Il problema dell'“abuso” della forma giuridica societaria in ambito tributario si pone perché lo stesso legislatore fiscale considera le società commerciali (di persone e di capitali) in una dimensione profondamente differente dagli imprenditori individuali.

Per i soggetti societari non è necessario, al fine di acquisire lo *status* di impresa fiscale, lo svolgimento effettivo di una attività, come invece è per le persone fisiche (art. 55 Tuir), bastando la conclusione ed il perfezionamento del contratto con la prevista tipologia commerciale (artt. 6, 81 Tuir).

Ciò comporta la sussistenza della impresa ai fini fiscali anche in caso di società commerciale che compia atti isolati o sporadici, che si limiti a porre in essere atti di tipo preparatorio senza poi giungere alla fase “gestoria” o che, addirittura, rimanga del tutto inerte.

Ciò conduce, soprattutto, a forme di abuso, nel senso che il contratto di società di capitali¹ può essere utilizzato non per svolgere attività economiche effettive, ma per ottenere situazioni genericamente di vantaggio: gestire in modo “statico” beni (es. immobili o partecipazioni) sfruttando il regime fiscale di impresa, godere della tassazione proporzionale Ires celando un utilizzo personale dei beni, evitare che i beni siano aggredibili da parte dei creditori personali, ecc.

¹ Anche considerando la regola della responsabilità limitata, il contratto di società di capitali è più frequentemente utilizzato per realizzare forme di abuso e/o di “schermo” rispetto al possesso ed utilizzo personale di cespiti. Per questo motivo, ci si occuperà in questo contributo specificamente di tale tipologia societaria. Inoltre, per esigenze di spazio, non verranno trattate le ipotesi di abuso connesse alla (fittizia) localizzazione all'estero delle società (c.d. estero-vestizione).

2. Abuso dello schermo societario e diritto civile

La prima domanda che ci si deve porre è se, sul piano civilistico, forme di abuso dello schermo societario possano qualificarsi come una “violazione della causa societaria”, in grado di condurre alla invalidità dello stesso contratto.

L’esame del dato normativo e delle interpretazioni civilistiche conducono però ad una risposta sostanzialmente negativa.

La mancata esecuzione della causa societaria non può configurare una causa di nullità per “illiceità dell’oggetto sociale”, ipotesi che rientra nell’elencazione tassativa dell’art. 2332, secondo comma, c.c.

La stessa Corte di Giustizia, interpretando l’art. 11, n.2, lett.b), Prima Direttiva, ha ritenuto che la locuzione “oggetto della società” debba intendersi come riferita “all’oggetto della società così com’è descritto nell’atto costitutivo o negli statuti” e che “la dichiarazione di nullità di una società non può risultare dall’attività che essa effettivamente persegue”².

L’ulteriore tentativo di configurare l’attuazione non economica o non lucrativa della causa societaria come sopravvenuta impossibilità di conseguire l’oggetto sociale ex art. 2484, primo comma, n.2, c.c. si scontra con il rilievo che, proprio per il carattere oggettivo, assoluto e definitivo che deve assumere tale causa di scioglimento, diviene praticamente impossibile ritenerla realizzata nei casi in oggetto, visto che l’inattività potrebbe essere determinata da una scelta gestionale altrimenti insindacabile”.

Molto discussa è poi la possibilità di ricorrere all’istituto della simulazione. Anche qualora questa fosse ammissibile, è però da notare che nell’attuale sistema del codice civile manca lo strumento giuridico per far dichiarare la simulazione del contratto di società di capitali.

Impossibilità che deriva dalla necessità di inquadrare la possibile invalidità del contratto in una delle ipotesi tassative di cui all’art. 2332 c.c., che non menziona la simulazione.

In particolare, a seguito della riforma societaria del 2003, è stata abrogata l’ipotesi della “mancanza dell’atto costitutivo” in cui, nel sistema previgente, parte della dottrina aveva ritenuto di poter far rientrare anche la simulazione del contratto societario.

Infine, anche il ricorso alla figura del negozio indiretto, se utilizzata per giungere alla qualificazione del contratto di società come in frode alla legge e quindi con causa illecita ex art. 1344 c.c., trova l’insuperabile ostacolo del numero chiuso delle cause di nullità per le società di capitali di cui all’art. 2332 c.c.

² Corte di Giustizia, sentenza del 13/11/90, C-106/89, *Merleasing*, in *Raccolta*, 1990, I-4135

3. Abuso dello schermo societario ed elusione fiscale (abuso del diritto)

La valutazione dell'abuso dello schermo societario dal punto di vista fiscale deve essere in primo luogo affrontato considerando la clausola generale antielusiva presente nel nostro ordinamento. Ci si riferisce ovviamente al principio del divieto di abuso del diritto affermato dalla Corte di Cassazione.

L'elaborazione del principio del divieto di abuso del diritto è avvenuta con le sentenze del dicembre 2008³, nelle quali le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato la sussistenza di un principio generale non scritto⁴, derivante dall'art. 53, commi 1 e 2 Cost., in forza del quale il contribuente “non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”.

A tale principio generale sarebbero poi riconducibili le norme antielusive specifiche come, nelle imposte sui redditi, l'art. 37-*bis* Dpr 600/73.

La Corte ha in questo modo portato a compimento un percorso interpretativo che ha affrontato il problema della permeabilità dell'ordinamento fiscale italiano rispetto ad un principio, quello del divieto di abuso del diritto, di riconosciuta origine comunitaria⁴, individuando una fonte nazionale del principio generale e superando il problema della distinzione fra tributi armonizzati e non armonizzati.

E' il principio di uguaglianza sostanziale, che ispira entrambi i commi dell'art. 53, ed i connessi doveri di solidarietà sociale, il fondamento del principio del divieto di abuso del diritto.

Perché, in questo modo, la inopponibilità dell'“utilizzo distorto dello strumento giuridico”, posto in essere per la mera aspettativa del risparmio d'imposta, permetterebbe di negare il riconoscimento degli “indebiti vantaggi fiscali” e quindi di tassare la fattispecie in base alla norma che si ritiene essere stata aggirata.

In simile prospettiva, gli effetti negozi giuridici posti in essere dai contribuenti risultano inopponibili all'Amministrazione finanziaria e oggetto di una riqualificazione solo fiscale che, cioè, non dipende da una previa valutazione di invalidità/inefficacia civilistica, secondo uno schema tipico delle norme antielusive. Per affermare l'abuso del diritto risulta dunque fondamentale, da parte del contribuente, l'aver posto in essere una condotta tale da determinare all'aggiramento delle norme fiscali, nel senso

³ Sentenze nn. 30055/30056/30057 del 23/12/2008.

⁴ CORTE GIUSTIZIA CE, Grande Sezione, sentenza del 21/2/2006, cause C-255/02 e C-223/03, *Halifax*; CORTE GIUSTIZIA CE, sentenza del 21/2/2008, causa C-425/06, *Part Service*.

che l'atto o gli atti posti in essere realizzano una costruzione giuridica inconsueta, anormale, non "fisiologica" per lo stesso sistema tributario.

Orbene, con riguardo alla costituzione di una società commerciale cui non corrisponda un esercizio effettivo dell'attività economica (eventualmente, con scopo lucrativo), non sembra che simile fattispecie possa, di per sé, fare emergere tale "non fisiologia".

Come si è ricordato all'inizio, il sistema delle imposte sui redditi non valuta la società commerciale in quanto in grado di rappresentare un'attività di impresa effettivamente svolta, bensì in quanto la portata organizzativa e funzionale del contratto esprime una destinazione della società allo svolgimento di un'attività economica e, per la funzione rappresentativa che la tipologia riveste, commerciale.

E' pienamente ammissibile la fattispecie di una società commerciale che compia pochi ed isolati atti, non qualificabili in quanto tali in termini attività di impresa, oppure che, in un dato momento, rimanga inerte.

Ecco allora che l'assenza di valide ragioni economiche, su cui si basa l'abuso del diritto, può essere fondatamente messa in discussione nelle ipotesi delle società "non operative", se si osserva che la portata organizzativa e, quindi, potenziale e futura del contratto societario, consente di affermare la possibilità di dare in ogni momento esecuzione all'attività economica dell'oggetto sociale, nei modi che lo stesso contratto indica.

L'attività di solo godimento di beni societari, quindi, può essere ritenuta provvisoria, in attesa di una successiva realizzazione dell'oggetto sociale e quindi della piena attuazione del contratto societario, apprezzabile come la "ragione economica" che da sola può giustificare l'adozione dello strumento negoziale.

La stessa mancanza di casi giurisprudenziali che hanno applicato il principio del divieto di abuso del diritto (e, in generale, clausole antielusive) per contestare l'opponibilità dello schermo societario costituito, sono la testimonianza di simile difficoltà di base.⁵

Non si vuole certamente affermare che l'utilizzo solo strumentale della forma societaria non possa in nessun modo integrare una fattispecie elusiva, ma solo sottolineare che questa conseguenza non può derivare dalla mera valutazione della inattività, o scarsa attività, della società di forma commerciale.

Il comportamento elusivo dovrebbe essere valutato alla luce di altre circostanze in grado di dimostrare che lo strumento societario è stato scelto per finalità economiche ulteriori e diverse rispetto a quella dell'esercizio societa-

⁵ Si hanno precedenti rilevanti sostanzialmente solo in materia di Iva, in cui si collega la non effettività dell'esercizio di impresa all'abuso del diritto di detrazione, distinguendo quindi il lato attivo (compimento di operazioni imponibili) e quello passivo (presupposti per la detrazione dell'imposta), in termini non riproducibili nelle imposte sui redditi (si veda recentemente CORTE CASS., Sez. Trib., sent. n. 16697 del 3/7/2013).

rio dell'attività economica.

Il (difficile) onere della prova spetterebbe all'Amministrazione finanziaria, che potrebbe utilizzare elementi quali la valutazione *ex post* (e, cioè, una volta sciolta la società) della totale inattività della stessa o del compimento di sole operazioni passive; le vicende circolatorie che interessano i beni della società; l'utilizzo personale dei beni della società da parte dei soci; le connessioni tra atti compiuti dalla società e riflessi su altre società, ad esempio, dello stesso gruppo, ecc.

Al tempo stesso, però, occorre considerare che un comportamento “accorto” da parte del contribuente che, per esempio, compie pochi ma importanti atti di esecuzione dell'oggetto sociale è in grado di giustificare, in termini complessivi, la scelta dello strumento societario e, quindi, di rendere non valutabile in termini di “aggiramento” di norme tributarie, la scelta negoziale

A sostegno di queste considerazioni, e nel senso di una certa “consapevolezza” del legislatore rispetto alla problematica utilizzabilità di clausole antiabuso in relazione alla fattispecie societaria, si deve segnalare che, nel settore dell'Iva, nel quale è prevista una disposizione analoga a quella dell'art. 81, T.u.i.r., quando il legislatore è intervenuto in modo generalizzato a colpire il fenomeno delle società di comodo, lo ha fatto direttamente con una ridefinizione della fattispecie impositiva. L'art. 5, secondo comma, lett. a, D.p.r. 633/72, prevede, infatti, specifiche ipotesi di possesso di immobili, mobili registrati e titoli, “in cui lo schermo societario cela attività di mero godimento a beneficio dei soci o di altri soggetti” ed in relazione alle quali non viene riconosciuta la qualifica di “attività commerciale”.

Si crea, dunque, una norma di esclusione, che concorre con la norma base a delimitare in confini della fattispecie impositiva e che disegna, per le società commerciali, un'area non commerciale, estranea alla sfera applicativa dell'imposta, che convive con quella commerciale, per la quale rimane in vigore la qualificazione normativa di cui all'art. 4, secondo comma (e, dunque, l'equazione società commerciale-impresa).

4. Interposizione reale vs. interposizione fittizia

In relazione al problema di contrastare forme di “abuso” dello schermo giuridico societario, occorre chiarire come sia scarsamente rilevante l'art. 37, terzo comma, D.p.r. 600/73, ossia la disposizione in tema di interposizione fittizia del reddito.

La norma consente di imputare al contribuente i redditi di cui “appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona”.

Secondo l'interpretazione prevalente, l'art. 37, terzo comma, ha come

effetto quello di “disconoscere gli assetti negoziali basati sull’intesa simulatoria, che presuppongono lo schema di convenzioni preordinate a configurare un’apparenza giuridica”.

La disposizione si basa sul concetto “civilistico” di simulazione ed opera sul piano procedimentale, consentendo all’Amministrazione finanziaria di contestare la fattispecie simulata direttamente nell’atto impositivo, senza dover proporre autonoma azione dinanzi al giudice ordinario.

L’accertamento della simulazione a livello di procedimento di attuazione del tributo sarebbe tuttavia possibile solo nella ipotesi di “simulazione soggettiva”, quella particolare specie di simulazione che investe la titolarità di una delle parti: nel contratto simulato appare come contraente un soggetto (detto interposto) che è persona diversa dal reale contraente (interponente).

La non rilevanza della norma in esame per contrastare ipotesi di società di comodo, deriva dal fatto che i comportamenti elusivi sono realmente voluti dalle parti (e finalizzati ad aggirare una norma fiscale), mentre l’art. 37, terzo comma, ha come effetto quello di disconoscere gli assetti negoziali basati sull’intesa simulatoria, che presuppongono lo schema di convenzioni preordinate a configurare un’apparenza giuridica.

L’elusione, in altri termini, è una ipotesi di interposizione “reale”, non “fittizia”.

L’unico caso in cui la norma potrebbe risultare applicabile è quello dell’esercizio collettivo che cela in realtà una attività condotta individualmente.

Peraltro, la possibilità, oggi generalizzata, di costituire società di capitali unipersonali, diminuisce l’importanza in termini applicativi di tale ipotesi.

5. Abuso dello schermo societario e regimi fiscali specifici. La presunzione di reddito minimo per le società c.d. “non operative”

Nella consapevolezza della difficoltà di colpire il fenomeno delle società “di comodo” con principi, più o meno generali, di carattere antielusivo, il legislatore tributario si è da sempre mosso con un approccio maggiormente pragmatico, teso non tanto a rendere inopponibili fiscalmente tali società, quanto a “scoraggiarne” l’utilizzo o il mantenimento in vita.

Ci si riferisce a normative (ora non più in vigore) che hanno, in diverse occasioni, sollecitato, tramite la concessione di agevolazioni fiscali,⁶ lo scioglimento o la trasformazione in società semplici e la assegnazione dei beni ai soci, per le società di mera gestione di immobili e partecipazioni.

Ma ci si riferisce, soprattutto, alla attribuzione in via presuntiva di un

⁶ Giungendo così al paradosso, credo unico nel panorama giuridico occidentale, che il sistema tributario italiano, invece di sanzionare, agevolava fiscalmente soggetti che avevano costituito società di comodo.

reddito minimo per le società qualificate come “non operative”.

La disciplina di cui all'art. 30, legge 724/94 individua un metodo di determinazione presuntiva del reddito minimo che si applica ai soggetti (società di capitali e di persone commerciali residenti, società ed enti non residenti ma con stabile organizzazione in Italia) considerati, in base ai parametri previsti dall'art. 30, “non operativi”.

La non operatività è determinata quando “l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico” risulti inferiore agli importi che si ottengono applicando determinati coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e titoli e delle altre immobilizzazioni della società.⁷

Una volta definita la non operatività, il reddito minimo dei soggetti è presuntivamente fissato sommando gli importi derivanti dall'applicazione di specifici coefficienti ai valori dei predetti beni posseduti nell'esercizio.⁸

Non è questa la sede per approfondire nel dettaglio simile disciplina, che appare particolarmente “aggressiva” per il contribuente a seguito delle modifiche recate dal 2006 in poi.⁹

Occorre però notare che nel regime in esame vi è sicuramente una volontà di scoraggiare l'uso dello strumento societario per l'intestazione di beni non funzionali allo svolgimento di un'attività di impresa, visto che i soggetti interessati sono solo quelli considerati non operativi, rispetto ai quali vi è una valutazione normativa di “incompatibilità” tra valore dei beni posseduti e risultati dell'attività d'impresa.

Il legislatore individua, dunque, una categoria di soggetti particolarmente “pericolosi” dal punto di vista fiscale, perché in grado di nascondere un utilizzo strumentale della forma societaria (e, quindi, presentarsi quali società di comodo) ma, è bene sottolinearlo, a tale individuazione non si accompagna la costruzione di un regime di carattere antielusivo.

All'abuso della forma societaria desunto dal carattere della “non operatività” il legislatore avrebbe potuto fare discendere la inapplicabilità del regime

⁷Per effetto del comma 36-*decies* dell'art. 2, d.l. 138/2011 si considerano non operative anche le società che presentano nei tre periodi d'imposta precedenti tre dichiarazioni in perdita o due in perdita e una con reddito inferiore a quello minimo determinato ai sensi del comma 3 dell'art.30.

⁸Ai sensi dell'art. 2, comma 36-*quinqies*, d.l. 138/2011, è prevista inoltre la tassazione Ires per tali soggetti con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali.

⁹Come notato da LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi dir.trib.*, 2006, 1099, le originarie disposizioni dell'art. 30, legge 724/1994, potevano facilmente essere “rispettate”, nella pratica, da “*escamotages* di ordine economico-contabile”, con cui “si riusciva ad essere in regola coi parametri”. L'innalzamento degli stessi parametri, per effetto del DI 223 del 4/7/2006 (convertito, con modificazioni, in L n. 248 del 4/8/2006) per individuare la non operatività così come il reddito minimo, sembra invece in grado di determinare un'ampia applicazione della disciplina da parte dell'Agenzia delle Entrate, nonostante l'ulteriore modifica recata dalla legge Finanziaria per il 2007

di impresa, o di parte del regime di impresa, in una logica, tipicamente antie-lusiva, di "inopponibilità" delle scelte negoziali.

Ma la disciplina recata dall'art. 30 legge 724/94 non si muove in questa direzione, prevedendo invece, per le società non operative, un aggravio in termini probatori in relazione al procedimento di accertamento dei redditi effettivi.

Alla "non operatività" non è collegata la disapplicazione di un regime sostanziale, bensì il ribaltamento dell'onere della prova rispetto all'effettivo possesso di redditi che sono, presuntivamente, determinati in base ad elementi di ordine oggettivo, con riferimento cioè ai beni posseduti.

In questo senso, risulta centrale la prova contraria che la società può fornire e che attiene alla dimostrazione delle situazioni che, da una parte, hanno determinato l'impossibilità di conseguire i ricavi minimi (per vincere la presunzione di "non operatività" che è il presupposto di applicazione della disciplina) e che, dall'altra, hanno impedito di conseguire il reddito come attribuito ai sensi del terzo comma (per vincere quella presunzione di "reddito minimo" che costituisce la conseguenza dell'attribuzione normativa di non operatività).

Sempre nella prospettiva di "scoraggiare" l'utilizzo di società di comodo, occorre citare la previsione dell'art. 2, comma 36-terdecies, D.l. 138 del 13/8/2011 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148/2011), che ha introdotto una nuova fattispecie reddituale, nella categoria dei redditi diversi, consistente nella "differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore".

Anche in questo caso la finalità della disposizione è quella di disincentivare il mero godimento di singoli beni (non solo immobili) di impresa, in quanto tali non impiegati per finalità commerciali, anche se la strada percorsa dal legislatore è quella della tassazione in capo allo stesso imprenditore o ai soci della società.¹⁰

Thomas Tassani
Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
thomas.tassani@uniurb.it

¹⁰ E' stata inoltre prevista la indeducibilità dei costi per la società ed una forma di "monitoraggio" del fenomeno, attraverso l'introduzione dell'obbligo, per i soggetti interessati, di comunicare all'Anagrafe tributaria i dati relativi ai beni dell'impresa concessi o ricevuti in godimento.