

Solidarietà fiscale e società di comodo

Giuseppe Mercuri

1. Introduzione

Dalle varie definizioni di solidarietà elaborate dagli studiosi di scienze sociali si possono ritrarre essenzialmente due elementi costitutivi del concetto: 1) l'egualianza della posizione sociale (si pensi al contesto situazionale su cui poggiavano le corporazioni medievali, la *fraternité* giacobina, le organizzazioni sindacali ecc.); 2) l'azione collettiva (o comunione d'agire), in quanto il singolo si adopera in favore dell'altro come un soggetto unitario nel perseguimento degli scopi del gruppo (in alcuni casi anche in funzione antagonista verso altri interessi)¹.

La solidarietà assume rilevanza in una dimensione 'esistenziale', se si accoglie la ricostruzione di Heidegger (1927) 2005, 235 sgg. secondo cui il concetto di 'Cura' (o meglio dell'aver cura) costituisce l'essere dell'Esserci (*Dasein*) e, a sua volta, del Con-essere (*Mitsein*). Da questo punto di vista la rilevanza pregiuridica o esistentiva di tale dato, consente di accertare che l'individuo può intraprendere una propria iniziativa progettuale proprio perché esistono gli 'altri' e le cose del modo che si rendono utilizzabili in quel disegno di vita autentica, ossia lo sviluppo di ciò che va oltre il mero 'essere gettato nel mondo' (ciò che Heidegger chiama 'deiezione'). È in ragione di questa condizione originaria

¹ Per una panoramica sull'evoluzione storica e filosofica del concetto di solidarietà vedi Zoll 1998, 240 sgg.

dell'esistenza che nasce l'interscambio come conseguenza della Cura da realizzare in ragione dell'appartenenza al Con-essere.

Durkheim (cfr. Durkheim 1893) aveva già compiuto una corretta distinzione contenutistica all'interno del concetto in ragione del contesto situazionale in cui lo spirito solidaristico si può sviluppare. E difatti, nelle società primitive la solidarietà assumeva una connotazione 'meccanica' derivante dall'adesione del singolo ad una coscienza collettiva basata sulla situazione sociale comune. Con la differenziazione del lavoro dei singoli si è assistito al passaggio ad una solidarietà 'organica', in cui gli individui sono parte del corpo sociale. Tuttavia, l'aumento della segmentazione del lavoro ha dato luogo ad un progressivo incremento dell'individualismo e della differenziazione sociale con una riduzione della solidarietà. Questo sfasamento chiamato 'anomia sociale' deve trovare un correttivo nell'educazione proprio per recuperare quella spinta 'automatica' e originaria verso l'altro, raggiungendo un 'ideale di umanità totale' (ossia l'universalizzazione del riconoscimento reciproco nell'appartenenza al tutto).

2. Art. 2: dovere inderogabile di solidarietà e rilevanza in ambito fiscale

Il richiamo alla ricostruzione di Durkheim offre lo spunto per leggere nell'art. 2 Cost. tale funzione educativa. Pur essendo il frutto delle diverse anime che generarono la nostra Carta Costituzionale (a partire dal Codice di Camaldoli per quanto riguarda l'area cattolica fino alle ricostruzioni fondate sul solidarismo operaio), l'affermazione di un 'dovere inderogabile' riferito alla solidarietà identifica un obbligo cui ciascuno è tenuto nel tutto (ossia il concetto astratto di Repubblica-comunità) in ragione del suo Con-essere in quel tutto.

Da questo punto di vista, si tratterebbe di un obbligo morale volto al recupero di quella primigenia condizione di adesione alla coscienza sociale circa l'azione del singolo nella consapevolezza dell'altruità.

Non solo. L'obbligo assume valenza prescrittiva in chiave di giuridicizzazione della solidarietà, in quanto permette all'individuo di intraprendere quella dimensione progettuale-esistentiva nel Con-essere. La libertà altrui si deve 'fondare' sulla predisposizione di quelle premesse in cui l'individuo può progettare la propria vita autentica rifuggendo quella condizione originaria della 'deiezione'.

In questo senso, il tema si ricollega all'origine del termine 'solidarietà' (mutuato dall'*in solidum obligari* del diritto romano) come 'obbligazione sociale' (secondo la definizione di Léon Bourgeois)², in quanto il diritto assume un

² Bourgeois 1896, 116, il quale rimarca l'esistenza di un debito di ciascun uomo nei confronti degli altri uomini («l'homme naît débiteur de l'association humaine»). Tale debito correlato all'eredità ricevuta dal passato fonda un «quasi-contrat d'association humaine» per il cui tramite ciascun uomo deve contribuire al progresso della società. Secondo questa ricostruzione, il dovere sociale ha fondamento giuridico, rispecchiando una regola di giustizia. Sicché, coerentemente con tale postulato, si ritiene che il diritto positivo assicuri l'adempimento di tale 'obbligazione sociale' senza ledere i diritti individuali.

compito perequativo per assicurare la libertà e, quindi, per tornare ad Heidegger, l'implementazione di quella dimensione progettuale-esistentiva dei singoli.

Ciò identifica una funzione attiva dello Stato, volta ad attuare un'eguaglianza delle condizioni di partenza per lo sviluppo dell'individuo nella società e per la società (*i.e.* eguaglianza in senso sostanziale).

Sul piano della ripartizione della spesa per realizzare il disegno costituzionale, la solidarietà tributaria, per certi versi, risponde alla nozione tradizionale, per altri si distacca da essa: e difatti, in una prospettiva verticale nei confronti dello Stato, la partecipazione al concorso deve investire 'tutti' in ragione della 'pari dignità sociale' di tutti gli individui nel gruppo dinnanzi alla legge (eguaglianza formale); tuttavia, in una prospettiva orizzontale (concernente i rapporti fra i consociati), essa si distingue dalla solidarietà *tout court* per ciò che essa muove da un elemento costitutivo 'invertito' rispetto alla nozione originaria, traendo spunto da una diseguaglianza sostanziale e cioè da quella derivante dalla diversità di capacità contributiva fra gli individui, i quali – pur essendo tutti formalmente eguali dinnanzi alla legge – devono concorrere al riparto della spesa pubblica ciascuno in 'ragione' del diverso sacrificio economico che possono sostenere. Questo dato è evidente sotto il profilo del co. 1 dell'art. 53 Cost. (là dove la capacità contributiva assurge a presupposto e a limite della tassazione) e lo è ancor di più nel co. 2 del medesimo articolo (secondo cui il sistema delle imposte sui redditi deve essere 'informato' a criteri di progressività), per ciò che chi ha di più riesce a sopportare meglio la perequazione di risorse rivolte alla collettività.

L'in solidum obligari in ambito tributario è quindi una solidarietà 'paritetica, ma ragionevolmente differenziata', in quanto si basa sull'appartenenza del singolo nel Con-essere, ma richiede un impegno in misura differente a seconda della diversa capacità contributiva che il singolo è in grado di esprimere.

Tale prospettiva richiede un punto di equilibrio da perseguire (anche nell'interesse della stessa Repubblica) tramite ragionevolezza del decisore pubblico che deve 'organizzare' tale piano di riparto. E difatti, la 'ragione' (cui fa riferimento l'art. 53, co. 1) è la forza che concilia fra gli interessi individualistici, presupponendo consapevolezza di circostanze e di limiti nel contesto valoriale in cui la scelta legislativa viene adottata.

Su tale basi è possibile veicolare un regime impositivo prossimo ad un punto di equilibrio costituito da ciò che Rawls chiamava *Fairness*, per il cui tramite si potrebbe tornare ad una 'solidarietà meccanica' (vedi Rawls 1958).

Detto altrimenti, siccome la solidarietà tributaria si rivolge verso l'attuazione del *suum cuique tribuere* nell'inveramento di una giustizia distributiva (ossia una 'Giustizia vera' in quanto non foriera di divisioni nella società), la normativa tributaria deve muovere da un'adeguata giustificazione fra chi 'può' sostenere di più il riparto e chi 'deve' subire meno il carico pubblico. Tale giudizio si deve indefettibilmente basare sul canone della ragionevolezza e del principio di proporzionalità dell'azione pubblica (quale metodo di identificazione del contenuto del primo criterio), in quanto essi consentono di raggiungere un punto di equilibrio che si pone nell'interesse dei contribuenti, ma anche nell'interesse dello Stato. E difatti, una tassazione svincolata da parametri di giustizia finisce

col condurre ad un inaridimento della fonte produttiva e, quindi, alla futura perdita di risorse economiche che si assottiglieranno in vista del raggiungimento degli obiettivi sociali tracciati dalla stessa Costituzione.

Secondo questi parametri, l'obbligo di solidarietà tributaria impone di colpire in modo diverso differenti forme di capacità contributiva e – rispetto alle situazioni patologiche – reagire alle condotte di *free riding*, ossia quelle di coloro che per ragioni individualistiche/egoistiche – si sottraggono ai doveri derivanti dall'appartenenza alla Repubblica-comunità (evasione, elusione o altre forme di pianificazione fiscale aggressiva).

3. La disciplina delle società di comodo: fondamento della reazione ordinamentale, ragionevolezza e proporzionalità della scelta e profili di criticità

La disciplina delle società di comodo (art. 30 della l. n. 724/1994) offre un esempio emblematico delle difficoltà di raggiungimento del punto di equilibrio testé rimarcato.

Tale iniziativa legislativa ha preso le mosse dalla necessità di disincentivare l'utilizzo dello strumento societario per fini di mero godimento dei beni da parte dei soci, i quali 'potrebbero' impiegare tale *escamotage* per sottrarsi all'obbligo di solidarietà tributaria.

Più nel dettaglio, a prescindere da indici di sostanza economica riferibili alla società, si prevede una prima presunzione di 'non operatività' basata (a valle) sui meri risultati e non già (a monte) sulla struttura organizzativa dell'attività. E invero, ove le società commerciali non conseguano i ricavi minimi desumibili da determinati coefficienti applicati al valore di immobilizzazioni, partecipazioni, obbligazioni o strumenti finanziari, navi (c.d. 'test di operatività'), esse ricevono una diversa qualificazione soggettiva come 'società non operativa' che fa scattare una seconda presunzione concernente il presupposto impositivo, ossia con imputazione di redditi minimi presunti calcolati sulla base di altri coefficienti al valore dei surricordati *asset* patrimoniali (partecipazioni, immobili, navi).

A ciò si aggiungono ulteriori conseguenze sul piano delle imposte sui redditi (ossia una maggiorazione dell'aliquota del 10,5%, l'inutilizzabilità 'in avanti' delle perdite realizzate nel medesimo periodo di imposta e la rilevanza delle perdite pregresse limitata alla parte di reddito eccedente quello minimo presunto), ai fini IRAP (cioè l'incremento del valore della produzione netta sulla base del dato presunto) e ai fini dell'IVA (ossia l'inutilizzabilità delle eccedenze a credito formatasi in relazione all'IVA sugli acquisti).

Lo stesso meccanismo presuntivo era stato esteso anche in relazione alle società che hanno conseguito perdite per cinque anni consecutivi (c.d. società in perdita sistemica)³.

³ Sul punto, si rammenta per completezza che la disciplina è stata abrogata ad opera dell'art. 9 d.l. n. 73/2022 a decorrere dall'anno 2022. Per una riflessione critica sulla previgente disciplina delle società in perdita sistemica, vedi Perrone 2021, 33-57.

Oltre ad alcuni casi di esclusione da tale regime⁴, al contribuente è data la possibilità di disapplicare tale norma, provando l'esistenza in concreto di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi (in sede di interpello e/o in sede giudiziale).

Tale scelta legislativa pone dei profili di criticità rispetto ai canoni fondamentali su cui si regge la solidarietà tributaria sia sotto il profilo del merito che per quanto concerne il metodo applicato.

Sin da subito, si può osservare che la misura – investendo orizzontalmente tutte le società commerciali (a prescindere dalla loro effettiva dimensione organizzativa) – finisce per ‘colpire’ non solo soggetti che creano ‘costruzioni di puro artificio’ (volti a perseguire finalità contrarie a quelle ammesse dall’ordinamento tributario come l’ottenimento di benefici derivanti dal diritto europeo o dalle convenzioni contro le doppie imposizioni), ma anche contribuenti che non riescono a conseguire ricavi minimi anche solo per mera ‘incapacità’ di gestione. In tal modo si finisce per mettere sullo stesso piano situazioni totalmente differenti: i *free riders* (ossia chi sfrutta lo strumento societario per finalità contrarie alla normativa tributaria) e gli ‘sprovveduti’ (ossia coloro che esercitano effettivamente un’attività economica, ma per mancanza di idoneità meramente gestionale non riescono a raggiungere i risultati richiesti dai coefficienti normativi).

3.1 Questioni di merito nell’adozione della scelta: ratio antievasiva o antielusiva o extrafiscale della disciplina

Nel tempo vi sono stati diversi tentativi di rinvenire il fondamento di tale meccanismo⁵. Una prima ricostruzione intravede una *ratio antievasiva* del regime in discorso, perché sarebbe diretto a far emergere proventi non dichiarati⁶. Secondo

⁴ Al riguardo, sono esclusi dall’applicazione del regime delle società di comodo tutta una serie di fattispecie, quali: (i) i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali; (ii) i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta; (iii) le società in amministrazione controllata o straordinaria; (iv) le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente; (v) le società esercenti pubblici servizi di trasporto; (vi) le società con un numero di soci non inferiore a 50; (vii) le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità; (viii) le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziarie, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; (ix) le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; (x) le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale; (xi) le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

⁵ Per una compiuta rassegna delle varie tesi vedi Miceli 2017. Per una giustificazione della disciplina sotto il profilo dell’attitudine delle società di comodo a sottrarsi allo statuto fiscale dell’impresa cfr. Miceli 2018, 175-208.

⁶ Vedi Cass. n. 12862/2021. In dottrina, Lupi 2006, 1097 sgg.; Melis 2006, 1325 sgg. Vedi anche Marcheselli 2008, 141, il quale ritiene che la normativa in discorso possa costituire un mezzo di ricerca di proventi evasi.

questo orientamento, la normativa in parola avrebbe introdotto una ‘*presunzione di evasione*’, secondo cui – a fronte della titolarità di determinati cespiti senza il conseguimento di risultati congrui – sarebbe possibile dare luogo ad uno sfruttamento occulto del patrimonio sociale con conseguente evasione di imposta.

Tale tesi può essere efficacemente contrastata, rammentando che non sono ammesse presunzioni generali di frode o di evasione, ma solo presunzioni che abbiano adeguata giustificazione in un fatto avente contenuto inferenziale e cioè avente carattere di ‘normalità’ rispetto al fatto ignoto. Se così non fosse, si invertirebbe arbitrariamente l’onere della prova che spetta ordinariamente in capo all’Amministrazione finanziaria circa i fatti costitutivi della pretesa.

In secondo luogo, non si deve nemmeno dimenticare che l’applicazione di una tassazione basata su maggiori redditi fittizi non si rivela esaustiva, in quanto – quand’anche la società pagasse le maggiori imposte derivanti dal regime delle società di comodo – rimane comunque «*fermo l’ordinario potere di accertamento*» da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Inoltre, il reddito presunto non si aggiunge a quello effettivamente prodotto (ciò che, per tale via, consentirebbe di identificare proventi che sarebbero stati occultati). E difatti, se il reddito imponibile minimo risulta superiore al reddito effettivo, ai fini dell’imponibile, l’adeguamento cui è tenuto il contribuente in dichiarazione riguarda solo un’integrazione derivante della differenza fra il reddito effettivo e il reddito minimo presunto.

Un’altra ricostruzione della *ratio* richiamata dalla giurisprudenza investe il carattere *antielusivo* della norma⁷, in quanto si ritiene che la normativa *de qua* sia diretta a disincentivare il ricorso all’utilizzo dello schema societario per il raggiungimento di scopi eterogenei rispetto alla normale dinamica degli enti collettivi commerciali, ossia le società c.d. di mero godimento dell’amministrazione dei patrimoni personali dei soci con risparmio fiscale.

Occorre, però, considerare che il risparmio fiscale cui fa riferimento la Cassazione riguarderebbe il superamento della progressività dell’imposta (cui sarebbero tenuti i singoli secondo le norme delle imposte sui redditi) con il beneficio dell’aliquota proporzionale prevista per alcune società commerciali tenute al regime IRES (24%).

Tale argomento si rivela fallace, se si considera che, nel sistema tributario, il legislatore consente il pagamento di un’imposta sostitutiva dell’IRPEF e delle addizionali (per la parte derivante dal reddito immobiliare) pari al 21% che può scendere al 10% nei comuni con carenze di disponibilità abitative (c.d. cedolare secca). Detto in altri termini, non si può parlare di ‘salto di progressività’, atteso che è lo stesso legislatore a prevedere una forma di tassazione proporzionale e sostitutiva delle imposte sui redditi.

Inoltre, non sarebbe possibile parlare di elusione della progressività rispetto a quelle società commerciali (s.n.c. e s.a.s.), le quali generano un reddito che viene imputato secondo il regime della trasparenza in capo al socio (art. 5 TUIR).

⁷ In giurisprudenza, vedi Cass. n. 16472/2022. In dottrina, cfr. Tesauro 1995, 9; Falsitta 1996; Nussi 2010, 501.

Altro argomento a sostegno della tesi antielusiva risiederebbe nel vantaggio derivante dalla deduzione analitica dei costi.

Anche questo tema non risulta affatto decisivo, se si considera che, in relazione agli immobili meramente patrimoniali, i relativi proventi ritratti dalle società sono tassati secondo le regole dei redditi fondiari; inoltre, le spese e gli altri componenti negativi (ammortamenti, spese di manutenzione, ecc.) riferibili a tali beni non sono ammessi in deduzione ai sensi dell'art. 90 del TUIR.

Nel caso in cui i beni immobili siano da considerarsi 'beni strumentali' in relazione a società che esercitano attività di gestione immobiliare (Cass. n. 15753/2020), l'assegnazione o l'utilizzazione personale da parte del socio determinerebbe:

- in generale, l'indeducibilità dei relativi costi per difetto di inerenza, in quanto vi sarebbe un impiego del bene che esulerebbe dal programma produttivo;
- e, in specie, verrebbe in rilievo la norma che sancisce l'indeducibilità dei costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento (art. 2, co. 36-*quaterdecies* del d.l. n. 138/2011). Oltretutto, la normativa tassa come redditi diversi in capo al socio assegnatario (o ai suoi familiari) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa (art. 67, co. 1, lett. h-*ter* del TUIR).

Detto in altri termini, esistono strumenti alternativi alla tassazione orizzontale di chi non riesce a raggiungere i ricavi minimi e all'inversione dell'onere probatorio sul contribuente (con prova vincolata alle circostanze impedienti oggettive e concrete).

Secondo la tesi antielusiva, anche ai fini IVA, le società beneficerebbero indebitamente della detrazione sugli acquisti.

Al riguardo, si potrebbe osservare in senso contrario che, ai sensi dell'art. 4, co. 5 del D.P.R. n. 633/1992, non si considerano come attività commerciali quelle aventi ad oggetto:

- a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze (ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10), o di unità da dipartimento da parte di società o enti, là dove la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento (personale o familiare dei beni stessi) ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;
- b) il possesso (non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate) di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

A fronte di tali presupposti non sarebbe possibile beneficiare della detrazione sugli acquisti di beni e servizi ai fini IVA. Quindi, anche su questo aspetto il problema sarebbe risolvibile a monte.

Né forme di vantaggio fiscale possono verificarsi ai fini di altre imposte come l'IMU/ICI, in quanto – secondo Cass. n. 23679/2019 – l'esenzione 'prima casa' non spetta nel caso in cui i soci e le loro famiglie utilizzino immobili ad uso abitativo intestati alle società.

Non è dato sottacere, però, che l'intestazione di immobili ad una società può permettere (in caso di successivi trasferimenti delle partecipazioni societarie) di evitare il versamento delle imposte di registro e di successione e donazione. Se ciò è vero, una normativa antielusiva dovrebbe essere rivolta a colpire tali fenomeni nell'ambito di tali imposte indirette, ma non potrebbe giustificare l'operatività della norma sui diversi versanti delle imposte sul reddito, dell'IRAP e dell'IVA.

Si potrebbe immaginare quindi l'esistenza di ragioni 'ulteriori' a quelli strutturalmente collegati alla normativa tributaria.

E difatti, la costituzione di uno schermo societario consentirebbe di conseguire il beneficio dell'*autonomia patrimoniale* (art. 2740 c.c.) sia essa perfetta (nel caso delle società di capitali), sia essa imperfetta (nel caso delle società di persone), opponibile nei confronti dei creditori dei soci (ivi compreso il Fisco).

Anche da questo punto di vista, l'utilizzo dello strumento societario (pur formalmente commerciale) al solo scopo del godimento dei beni da parte dei soci comporterebbe l'invalidità del contratto sociale per difetto del requisito dello scopo lucrativo o farebbe emergere una simulazione. Ciò posto, si potrebbe ritenere (sempre sul piano civilistico) che quella discrasia possa comportare la perdita di autonomia patrimoniale, atteso che tali società sono regolate dalle norme sulla comunione e non già da quelle sulle società (art. 2248 c.c.); tuttavia, secondo la giurisprudenza, il contratto sociale (pur affetto da nullità) configura una situazione su cui i terzi ripongono un affidamento meritevole di tutela in modo prevalente.

Se ciò è vero, secondo Galgano (1988, 28-9), i creditori dei soci potrebbero comunque aggredire il patrimonio della società di comodo a fronte della ricorrenza dei presupposti per azione revocatoria (art. 2901 c.c.).

Detto in altri termini, anche su questo piano, esistono strumenti 'alternativi' e meno invasivi rispetto ad una 'tassazione disincentivante' per risolvere le forme di abuso.

Si potrebbe ritenere, però, che la *ratio extrafiscale* abbia fondamento in una 'politica dirigista' del legislatore, il quale potrebbe avere interesse ad 'espellere' dal mercato società dotate di un 'patrimonio improduttivo' (o insufficientemente produttivo). Questa diversa ricostruzione potrebbe trovare un riscontro positivo nella 'funzione sociale' cui deve essere orientata la proprietà (art. 41 Cost.), ma certamente non potrebbe costituire il fondamento per una maggiore tassazione. Non si tratterebbe, quindi, di un problema di solidarietà fiscale (artt. 2, 3 e 53 Cost.), ma di una forma di orientamento delle scelte dei privati nel senso di disincentivare un uso distorto degli strumenti societari. Val quanto dire che, in questa diversa prospettiva, i mezzi più consoni dovrebbero rinvenirsi 'altrove' e cioè attraverso mi-

sure sotto il profilo amministrativo (ad es. cancellazione dal registro delle imprese o sanzioni amministrative), ma non sul piano fiscale. E difatti, se il fondamento è dirigista, mutano anche i parametri di legittimità costituzionale di riferimento.

Sempre sul piano civilistico, non si deve nemmeno dimenticare che lo stesso legislatore ha legittimato la configurabilità di società di mero godimento, se si pensa che, con ben sette interventi dal 1997 al 2015, sono state previste agevolazioni fiscali per favorire la trasformazione delle società commerciali in società semplici (le quali, sotto il profilo fiscale, rientrano nel regime della trasparenza con imputazione dei redditi in capo ai soci). Ciò ha determinato un ribaltamento di prospettiva, in quanto il diritto tributario – tradizionalmente considerato come ‘diritto di secondo livello’ – diviene elemento fondante della ricostruzione del sistema ai fini del diritto commerciale, rendendo la società semplice non solo il regime residuale d’esercizio di attività economiche collettive non commerciali (secondo il testo originario del codice civile), ma anche un regime societario facoltativo (rispetto a quello della comunione) del godimento collettivo. Tale scelta legislativa di promozione (opposta a quella operante per le società commerciali) ha consentito di riconoscere la legittimità di trasformazioni di società commerciali in società semplici di mero godimento anche in difetto delle condizioni per accedere alle agevolazioni tributarie, nonché della costituzione di società semplici di mero godimento, proprio perché sarebbe contraddittorio ritenere illecito tale strumento, laddove invece esso viene favorito a costo fiscale ridotto (Spada 2016).

3.2. Questioni di metodo: assenza di valore inferenziale nel fatto noto e rimodulazione del rapporto fra soggetto passivo e presupposto in una fattispecie impositiva cripto-patrimoniale

Ferme le perplessità sulla ricostruzione della *ratio* della normativa, non si può non considerare che l’assetto societario è suscettibile di configurare strumenti di schermatura del socio attraverso i quali è possibile dare luogo a frodi fiscali (si pensi alle società ‘cartiera’ volte all’emissione di fatture per operazioni inesistenti) o al conseguimento di vantaggi fiscali indebiti (ad es. il conseguimento di doppie esenzioni attraverso le norme delle Convenzioni contro le doppie imposizioni o dal diritto europeo). Ma tali fenomeni presuppongono l’esistenza di costruzioni di puro artificio (*wholly artificial arrangements*), rispetto alle quali l’attenzione dovrebbe essere rivolta più ai profili organizzativi (correlati ad indici di sostanza economica collegata alla struttura dell’impresa) e non solo ai meri risultati, per ciò che il conseguimento di ricavi minimi può dipendere anche da una mera incapacità gestionale dei beni di cui consta l’impresa.

E difatti, la normativa italiana costituisce un *unicum* sullo scenario internazionale, in quanto sia la proposta europea sulle *shell companies*⁸ (basata su indici organizzativi e gestionali), sia le normative di altri paesi (Bulgaria, Danimarca, Olanda)

⁸ Vedi la proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per prevenire l’uso improprio di entità di comodo a fini fiscali e che modifica la direttiva 2011/16/UE (COM/2021/565 final).

si limitano ad un approccio meramente 'negativo', nel senso che disconoscono i vantaggi che deriverebbero dall'utilizzo dello strumento societario. La disciplina italiana, all'opposto, non solo disconosce alcuni benefici (ad es. utilizzo delle perdite), ma determina un incremento di tassazione sulla base di redditi meramente figurativi. Sempre in senso contrario alla 'natura delle cose', la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (quali, ad esempio, i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva o l'esenzione PEX)⁹.

Questa scelta si rivela profondamente contraria ad una massima di comune esperienza secondo cui 'chi non opera, non produce e, quindi, non guadagna'. E difatti, l'attribuzione della qualificazione di 'non operatività' muta sul piano soggettivo la connotazione commerciale della società e sposta il presupposto impositivo dal reddito al patrimonio¹⁰, proprio perché i redditi derivano dall'applicazione di ulteriori coefficienti in relazione a determinati *asset* societari.

Si tratta quindi di una contraddizione sul piano del rapporto 'ragionevole' (Corte cost. n. 10/2015) che deve sussistere fra presupposto (possesso del reddito) e base imponibile (reddito complessivo netto)¹¹.

Il mascheramento di un'imposta patrimoniale dietro il velo di un'imposta sui redditi configura una violazione del principio di ragionevolezza e di proporzionalità, proprio perché la misura fiscale concepita per fini antielusivi o antievasivi (mezzo) non è affatto idonea a raggiungere il fine (ossia il disvelamento dell'occultamento di base imponibile o l'aggiramento della normativa tributaria).

3.3 Segue: i problemi di coordinamento fra il disconoscimento dell'eccedenza IVA sugli acquisti e il principio di neutralità dell'IVA europea

Oltre ai profili di incoerenza sul piano delle imposte sui redditi, si segnalano anche dubbi di conformità al diritto europeo in relazione al disconoscimento della detrazione dell'IVA sugli acquisti alla luce del principio di neutralità.

⁹ Secondo la A.d.E. circ. 04/05/2007 n. 25, per quanto concerne gli effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo, «la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge. I soggetti interessati dovranno indicare alla colonna 1 del rigo RF80 del modello Unico 2007 società di capitali, la somma degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative (quali, ad esempio, i) i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ii) il reddito esente ai fini IRES per effetto di specifiche disposizioni, quale, ad esempio, quella di parziale detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all'articolo 87 del TUIR, iii) i dividendi parzialmente esclusi da imposizione ai sensi dell'articolo 89 del TUIR). Il reddito minimo imponibile sarà, quindi, indicato nella colonna 2 del rigo F80 e sarà pari alla differenza tra il reddito presunto (indicato nella colonna 5 del rigo RF79) e il reddito escluso per effetto di disposizioni agevolative (indicato nella colonna 1 del rigo RF80) [...]».

¹⁰ Sul punto, in dottrina si è ritenuto che il regime configuri un'ipotesi di imposta alternativa fra il reddito e il patrimonio (Peverini 2013).

¹¹ Per una critica sotto il profilo della ragionevolezza della disciplina, cfr. Schiavolin 2008.

Per ragioni di brevità nella trattazione si rammenta solo che la questione è stata rimessa alla Corte di giustizia, in quanto l'impiego dei beni o servizi (effettivo o programmato) può determinare solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto, nonché l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non può incidere sull'insorgenza del diritto alla detrazione. Sicché, subordinare l'acquisizione definitiva delle detrazioni dell'IVA sulla scorta dei risultati dell'attività economica esercitata finisce per creare (riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche) ingiustificate disparità tra imprese con lo stesso profilo che esercitano la medesima attività. Inoltre, gli Stati membri non possono stabilire una presunzione dell'esistenza di un abuso o di una frode, il cui effetto sarebbe quello di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte dei soggetti passivi, proprio perché misure di tal fatta eccederebbero quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di contrasto alle frodi, mettendo 'sistematicamente' in questione il principio della neutralità dell'IVA.

Anche la circostanza che l'art. 30, co. 4 della l. 724/1994 neghi il diritto di detrazione in un successivo periodo di imposta, là dove per tre periodi di imposta consecutivi, non superi il test di operatività comporta un *vulnus* anche al principio di certezza del diritto e al legittimo affidamento del soggetto passivo al momento dell'effettuazione di un'operazione imponibile, proprio perché il riconoscimento del diritto di detrazione è condizionato dal raggiungimento di predeterminati livelli di ricavi, da calcolarsi su un arco temporale triennale (Cass. n. 16091/2022).

4. Conclusioni

In conclusione, la normativa in discorso presenta notevoli elementi di incoerenza sistematica che non possono giustificare una maggiore tassazione anche alla luce delle sue (non chiare) premesse fondanti.

Se si vuole contrastare il fenomeno delle società schermo, si dovrebbe assumere un'impostazione analoga a quella europea, in cui la sostanza economica dell'attività imprenditoriale deve essere analizzata non tanto sotto il profilo dei risultati (proprio perché come visto si finisce per colpire anche contribuenti che per mera incapacità nella gestione degli affari non hanno raggiunto i ricavi minimi), ma in relazione agli aspetti organizzativi (dotazione organica, esternalizzazione di servizi ordinari, ecc.). Il mancato superamento degli indici dovrebbe costituire solo un *alert* in capo all'Amministrazione finanziaria (per condurre ulteriori accertamenti in concreto) ed escludere solo i benefici che potrebbero ricevere tali soggetti secondo il diritto europeo o a livello convenzionale oppure a livello interno (come ad es. l'utilizzo delle perdite), ma non potrebbe dare luogo ad un aggravio della tassazione sulla base di un reddito figurativo.

La disciplina attuale impedisce il raggiungimento di quel punto di equilibrio che deve sussistere fra l'obbligo di solidarietà tributaria cui anche il soggetto societario è tenuto in ragione dell'appartenenza alla comunità e le alte regole di

civiltà giuridica che non possono essere disattese dal legislatore (capacità contributiva, ragionevolezza e proporzionalità delle scelte).

Da questo punto di vista, è da salutare con favore l'abrogazione delle norme sulle società in perdita sistemica (secondo un indirizzo di semplificazione), ma si deve auspicare una revisione della disciplina delle società non operative nell'ottica di una maggiore coerenza con i fini perseguiti (idoneità) e in una prospettiva di minore invasività della reazione ordinamentale attraverso la predisposizione di strumenti necessari rispetto agli obiettivi (necessità). Ciò al fine di evitare di mettere sullo stesso piano i c.d. *free riders* (ossia chi abusa di costruzioni di puro artificio per conseguire indebiti vantaggi in termini di elusione, evasione o pianificazione fiscale aggressiva) con coloro che, invece, hanno scarse capacità nella gestione dei propri affari. È vero che anche quest'ultimi possono provare circostanze oggettive impedienti, ma se il problema deriva da un'incapacità soggettiva, va da sé che quella scriminante non troverebbe applicazione. In ogni caso, la possibilità di attivare la procedura di interpello e/o il sindacato giurisdizionale sull'applicazione del trattamento fiscale *in peius* comporta comunque dei costi per le imprese che meritano di essere considerati in una prospettiva di semplificazione fiscale (come già avvenuto per le società in perdita sistemica).

La revisione della normativa in esame è attualmente oggetto di discussione nell'ambito dell'attuazione della recente delega fiscale. E invero, il legislatore ha delegato il governo a rivedere la disciplina delle società non operative, prevedendo, per un verso, l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa (considerando i principi elaborati ai fini IVA dalla giurisprudenza di legittimità e della Corte di giustizia dell'UE) e, per altro verso, la determinazione di cause di esclusione che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa (art. 9, co. 1, lett. b della l. n. 111/2023).

Sicché, sul punto non rimane che attendere possibili evoluzioni del regime, ancorché le prospettive di riforma non sembrano toccare gli effetti (cioè l'aspetto più problematico della disciplina correlato all'imputazione di redditi figurativi a fronte di una qualificazione di non operatività), quanto piuttosto la delimitazione dei presupposti oggettivi.

Riferimenti bibliografici

- Bourgeois, Leon. 1896. *La solidarité*. Paris.
- Durkheim, Émile. 1893. *De la division du travail social: étude sur l'organisation des sociétés supérieures*. Paris: Félix Alcan.
- Falsitta, Gaspare. 1996. "Le società di comodo e il paese degli acchiappacitrulli." In *Per un fisco "civile"*, 12-7. Milano: Giuffrè.
- Galgano, Francesco. 1988. *Diritto commerciale. Le società*. Bologna: Zanichelli.
- Heiddeger, Martin. (1927) 2005. *Essere e tempo*, tr. it. di Pietro Chiodi. Milano: Longanesi.
- Lupi, Raffaello. 2006. "Le società di comodo come disciplina antievasiva." *Dialoghi di diritto tributario* 9: 1097-107.

- Marcheselli, Alberto. 2008. *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*. Torino: Giappichelli.
- Melis, Giuseppe. 2006. "Disciplina sulle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla?" *Dialoghi di diritto tributario* 10: 1323-325.
- Miceli, Rossella. 2017. *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*. Pisa: Pacini.
- Miceli, Rossella. 2018. "La funzione della disciplina fiscale delle società di comodo." *Rivista di diritto tributario* 2: 175-208.
- Nussi, Mario. 2010. "La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 4, 1: 491-512.
- Perrone, Leonardo. 2021. "Le società non operative e le perdite di periodo: aspetti problematici." *Rassegna tributaria* 1: 33-57.
- Peperini, Luca. 2013. "Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto societario all'utilizzo distorto della forma societaria." *Giurisprudenza commerciale* 2, 1: 260-308.
- Rawls, John. 1958. *Justice as fairness*. New York: Penguin.
- Schiavolin, Roberto. 2008. "Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo." In *Le società di comodo*, a cura di Loris Tosi, 68-73. Padova: Cedam.
- Spada, Paolo. 2016. "Dalla società civile alla società semplice di mero godimento." CNN, Studio n. 69-2016/I: 1-7.
- Tesauro, Francesco, a cura di. 1995. *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*. Roma: ETI.
- Zoll, Rainer. 1998. "Solidarietà." *Enciclopedia delle scienze sociali Treccani* 8, Roma: Treccani.