

# Società di comodo e CFC - Modelli a confronto e proposte di modifica legislativa

di Alberto Maria Gaffuri

L'ordinamento fiscale italiano è incline ad adottare fondamentalmente due tecniche per scoraggiare/ostacolare l'utilizzo incongruo dello strumento societario, adoperato non per svolgere un'effettiva attività commerciale, con la combinazione di vari fattori produttivi e il connesso rischio d'impresa, ma per schermare solamente, dal punto di vista giuridico, la titolarità di alcuni beni, attribuiti formalmente in proprietà all'ente collettivo, ma che vengono singolarmente e "nel loro stato naturale" messi a disposizione dei soci o di terzi, che ne fruiscono a titolo oneroso o gratuito: in alcuni casi, viene fatto obbligo alla società di dichiarare un reddito minimo, proporzionato al valore dei beni facenti parte del suo patrimonio; in altri, il reddito (effettivamente) prodotto dalla società è imputato per trasparenza ai soci, con il superamento del velo societario.

Al primo modello è riconducibile la disciplina apprestata dall'art. 30 della l. n. 724/1994, riguardante le c.d. società di comodo "interne"; al secondo è invece improntata la normativa volta a contrastare l'uso di società di puro godimento costituite all'estero, segnatamente in stati a bassa fiscalità (artt. 167 e 168 del d.p.r. n. 917/1986).

Si tratta, in entrambi i casi, di regimi fiscali accomunati dalla stessa finalità punitiva o dissuasiva e da taluni tratti disciplinari comuni, seppur, nel complesso, assai differenti.

## SOGGETTI INTERESSATI

L'art. 30 delle l. n. 724/1994 concerne esclusivamente le società di capitale e di persone (tranne quella semplice) residenti in Italia e gli enti di ogni tipo non residenti, purché aventi una stabile organizzazione (quindi esercenti attività d'impresa) in Italia.

Le regole dettate dagli artt. 167 e 168 del Tuir sulle c.d. CFC riguardano imprese, società ed enti di ogni tipo<sup>1</sup> aventi sede o localizzati in stati a bassa fiscalità (individuati da decreti ministeriali), controllati (così prevede l'art.

<sup>1</sup> Devono essere soggetti collettivi che, se fossero costituiti in Italia, si considererebbero, alla stregua della nostra legge fiscale, esercenti attività commerciale, o per la particolare forma organizzativa che rivestono (ad esempio, società di capitali) o per il tipo di occupazione cui attendono. Invero, l'art. 167 prescrive che il reddito delle entità partecipate estere deve essere determinato applicando le regole stabilite dal Testo unico a proposito dei proventi d'impresa.

167) o partecipati (con il diritto ad una percentuale degli utili non inferiore al 20%, ai sensi dell'art. 168) da soggetti (persone fisiche o enti morali, commerciali o non commerciali) residenti in Italia.

Dal lato soggettivo, la sfera attuativa dei due apparati di precetti di contrasto all'abuso dello schema societario appare immediatamente, quindi, del tutto differente. Ciascuna disciplina specifica espressamente e in modo analitico quali sono i destinatari delle sue regole, tra i quali non vi è alcuna sovrapposibilità o coincidenza. Nella definizione dell'ambito personale di efficacia dei due sistemi normativi non si trovano punti di contatto.

Per tale ragione, non è condivisibile la tesi espressa insistentemente dall'Agenzia (nella circ. n. 331/E del 2007 e nella circ. n. 23/E del 2011), ad avviso della quale, quando il reddito conseguito dal soggetto controllato estero, determinato secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa previste dal Tuir, è imputato al socio di riferimento residente, è possibile e doveroso il suo "raffronto con quello minimo presunto di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994"<sup>2</sup>.

È ben vero che la costituzione di una società di puro artificio in un paradiso fiscale consente di godere di un duplice vantaggio: frapporre tra il fisco e il vero titolare del reddito uno schermo societario e convogliare verso lidi fiscali più vantaggiosi i proventi derivanti dallo sfruttamento di certi cespiti mobiliari o immobiliari. Le disposizioni sulle società di comodo accrescerebbero e renderebbero più incisiva la reazione di contrasto dell'ordinamento ai due indebiti benefici, rendendo omogenea la disciplina delle società prive di reale consistenza imprenditoriale residenti e non residenti. Se non si cumulassero le disposizioni sugli enti di comodo a quelle sulle Cfc, tutto sommato, potrebbe apparire più conveniente installare i soggetti collettivi di carattere artificiale all'estero (tassati sui redditi effettivamente conseguiti) piuttosto che in Italia (dove sarebbero colpiti da imposta su proventi ipotetici), con una discriminazione a contra-

<sup>2</sup> Tanto è vero che, come riferiscono ROMITA-SANDOLI, *Società di comodo e controllate estere: incrocio da evitare*, in *Sole24Ore*, 25 agosto 2014, 21, a partire dal modello Unico 2012 è stata inclusa nel quadro FC una sezione III dedicata alla verifica dell'operatività di una CFC.

rio. Sotto il profilo sistematico, si potrebbe ritenere che vi sia un rapporto di complementarità tra le disposizioni sulle Cfc e le disposizioni sulle società di comodo. Le seconde integrano la risposta della legge fiscale all'uso abusivo della forma giuridica societaria.

Tuttavia, occorre considerare che il fisco italiano già si "appropria", assoggettandolo ad imposta per effetto delle regole Cfc, di un reddito appartenente ad una società non residente e priva di legami sostanziali con il territorio domestico, sul quale non avrebbe pertanto alcun diritto di avanzare pretese. A questa prima penalizzazione, che subisce il socio della società non residente, cui viene imputato per trasparenza il reddito della Cfc, laddove trovassero attuazione pure le norme sugli enti di comodo, si aggiungerebbe la tassazione del socio medesimo su di un reddito meramente virtuale. Vi sarebbe pertanto un cumulo di misure fiscali sfavorevoli non voluto da legislatore, stando al tenore letterale dei precetti normativi, tranne nel caso particolare descritto nell'art. 168 del Tuir, che è norma specifica, non estendibile ad altre fattispecie ivi non contemplate.

La legge reagisce all'uso di un velo societario estero imponendo la sua rimozione, con l'attribuzione ai soci dei redditi effettivamente prodotti (determinati secondo i canoni domestici). La legge richiede soltanto di ricalcolare il risultato reddituale conseguito dell'ente straniero con le regole italiane, non vuole una parificazione completa di trattamento fiscale tra società non realmente operative straniere e domestiche, perché sono fondamentalmente diversi l'approccio al problema delle une e delle altre e le misure di tutela fiscale adottate per contrastare i due fenomeni. L'idea manifestata dall'Amministrazione circa una possibile sovrapposizione di effetti penalizzanti non trova alcun appiglio (spiraglio) normativo.

Dunque sembra cogliere nel segno quella corrente interpretativa<sup>3</sup> che critica la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria, ritenuta carente di qualunque supporto testuale. Anzi, come mettono in evidenza i sostenitori della posizione esegetica qui condivisa, le stesse norme sulle CFC restringono esplicitamente il novero delle regole utilizzabili per la liquidazione del reddito delle CFC ai soli precetti contenuti nel d.p.r. n. 917/1986, con esclusione di qualsiasi disposizione estranea a quel testo legislativo<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> ROMITA-SANDOLI, *Società di comodo e controllate estere: incrocio da evitare*, cit., 21; Id., *Il coordinamento tra disciplina sulle società di comodo e normativa CFC*, in *Corr. trib.*, n. 4/2012, 302; Giacomina M.,- A. Pregaglia, *Società CFC "white list": tax rate virtuale domestico ed estero a confronto*, in *Fiscalità e comm. int.*, n. 7/2011, 6.

<sup>4</sup> Anche il fisco nella circ. 12/E del 2014 ha dichiarato non estensibile alle CFC la normativa sul c.d. ACE (aiuto alla crescita economica),

## PRESUPPOSTI ED EFFETTI APPLICATIVI

La presunzione di non operatività sancita dall'art. 30 della l. n. 724 spiega effetti: (I) quando i ricavi le rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari<sup>5</sup>) non superano è inferiore alla somma degli importi che risultano dall'applicazione di talune percentuali al valore dei cespiti della società (partecipazioni, obbligazioni, strumenti finanziari, immobili, navi e imbarcazioni). Si tiene conto dell'**ammontare medio** dei ricavi e del valore medio degli elementi patrimoniali nell'ultimo **triennio**; (II) ex art. 2 d.l. n. 138/2011 c. 36 decies, hanno natura artificiosa anche le società che, nell'arco di un triennio, presentano sempre dichiarazioni in perdita **o risultano fiscalmente in perdita per due anni (anche non consecutivi)<sup>6</sup> e nel terzo dichiarano un reddito inferiore al minimo** previsto dal test di vitalità di cui al sopra citato art. 30<sup>7</sup>.

Le conseguenze del carattere non operativo sono, in breve: l'obbligo di dichiarare un reddito minimo, determinato induttivamente applicando certi coefficienti percentuali al valore dei cespiti patrimoniali<sup>8</sup>; tale reddito minimo costituisce anche il valore della produzione assoggettabile ad Irap; sul predetto reddito forfettariamente stabilito l'aliquota Ires sale al 38%<sup>9</sup>; l'impossibilità di riporto delle perdite, che non possono essere com-

poiché tale normativa è collocata al di fuori del Tuir, le disposizioni del quale sono le uniche a poter essere utilizzate nel processo di calcolo del reddito delle CFC. Rilevano ROMITA-SANDOLI, *Società di comodo e controllate estere: incrocio da evitare*, cit., 21, che il principio sostenuto dall'Agenzia nell'atto interpretativo del 2014 smentisce proprio la tesi posta alla base delle circolari che ritengono possibile applicare le norme sulle società di comodo alle CFC, nonostante siano esterne al Testo unico.

<sup>5</sup> Ovvero quelli che non derivano dall'attività caratteristica e che quindi non hanno carattere costante e ripetitivo.

<sup>6</sup> Ad esempio, il primo e il terzo anno del triennio considerato.

<sup>7</sup> Al fine di stabilire se in un certo anno una società sia assoggettabile al regime in esame occorre dunque verificare cosa è successo nei tre esercizi precedenti. Se una società è in perdita fiscale per tre anni, è ragionevole pensare che l'assoggettamento alla disciplina in esame non divenga permanente, ma sia limitata al quarto anno (POGGIOLI, *Gli interventi normativi sulla disciplina delle «società non operative» tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, ...).

<sup>8</sup> Sotto questo aspetto, la tassazione delle società non operative rischia di declinare in una surrettizia tassazione del patrimonio (in tal senso: BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, par. spec., Padova, 2014, 715). Sul pericolo, nella società di comodo, di passare dall'imposizione del reddito a quella del patrimonio: LUPI, *Modifiche alle società di comodo: norma antievasione o patrimoniale camuffata?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1431 ss..

<sup>9</sup> Con l'intento, forse, di avvicinare in tal modo il carico fiscale gravante sulla società a quello che avrebbero scontato i soci persone fisiche (STEVANATO, *Società «di comodo»: un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, 3889 ss.).

pensate con il reddito minimo; l'eventuale credito Iva non può essere chiesto a rimborso né compensato con i debiti relativi ad altri tributi (compensazione orizzontale); qualora per tre periodi d'imposta la società abbia un volume di affari inferiore all'importo dei ricavi che funge da parametro per verificare la vitalità dell'ente, ai sensi del primo comma dell'art. 30 più volte citato, non è nemmeno possibile riportate a nuovo il credito (compensazione verticale).

L'art. 167 del Tuir, invece, dispone che se un soggetto residente in Italia detiene il controllo diretto o indiretto di imprese ubicate in Stati o territori dotati di regimi fiscali più vantaggiosi di quello italiano, i redditi (realmente) conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati al soggetto controllante in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. I redditi dell'impresa partecipata sono assoggettati a tassazione separata. Ad essi si applica l'aliquota media del soggetto residente, non inferiore comunque al 27%. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti partecipati non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito colpito dal prelievo per effetto dell'imputazione automatica. Il d.lgs. n. 344/2003 ha esteso, peraltro, con una disposizione innovativa, le regole previste in origine solo per le società controllate anche alle fattispecie in cui tra il soggetto residente e quello collocato nel paradiso fiscale corre un legame partecipativo che può essere insufficiente a garantire un'influenza dominante. Nell'art. 168 del Tuir, il legislatore si accontenta di una partecipazione non inferiore al 20% o al 10%, a seconda dei casi, agli utili dell'impresa sedente nel paradiso fiscale. In questo caso – e solo in questo caso – il socio italiano deve dichiarare il maggiore tra i seguenti importi: l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata straniera; un reddito induttivamente determinato sulla base di coefficienti riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale della medesima partecipata estera.

#### ASPETTI PROCEDURALI

Se la società, pur ricadendo nella definizione di ente non operativo, omette di dichiarare il reddito obbligatoriamente stabilito nell'art. 30, l'ufficio può eseguire un controllo e formulare un accertamento, recuperando a tassazione l'importo dei proventi normativamente predefiniti, nel quale motiverà la ripresa fiscale adducendo (e dimostrando) soltanto la natura di comodo della società. Sarà la contribuente (ammesso che possa difendersi in giudizio, come si vedrà, in assenza della richiesta d'interpello) che dovrà dimostrare le ragioni per le quali non è

riuscita a conseguire un reddito di valore almeno uguale alle aspettative minime stabilite nell'art. 30.

Uguualmente, nel caso delle CFC, se un residente in Italia, pur controllando un ente localizzato in un paradiso fiscale o pur possedendo una partecipazione non inferiore al 20% degli utili prodotti da quello, non provvede a sommare al proprio reddito la quota di pertinenza di quello conseguita dal soggetto collettivo estero, l'ufficio potrà provvedere, con apposito atto impositivo, ad imputare al socio italiano la porzione di sua spettanza del risultato reddituale ottenuto dalla partecipata estera.

In entrambe le discipline è prevista una sorta di contraddittorio preventivo; tuttavia, diversamente da quanto accade in materia di redditometro o studi di settore, in ambedue le situazioni delineate nelle norme in commento, **non è l'ufficio che è tenuto ad instaurare o a tentare di instaurare un dialogo collaborativo con il contribuente, ma è costui che ha l'onere di avviare lo scambio preliminare di informazioni e di opinioni con l'amministrazione, al fine di ottenere la disapplicazione delle prescrizioni fiscalmente penalizzanti di cui si discorre (a parte i casi di disattivazione automatica per la disciplina delle società di comodo), tramite interpello.**

Differente è tuttavia la regolamentazione del procedimento partecipativo nei due regimi di sfavore<sup>10</sup>. L'art. 167 del Tuir, relativamente alle CFC, stabilisce che, al fine di evitare l'imputazione del reddito prodotto dalla società estera, il socio residente deve preventivamente interpellare l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Ne consegue che la risposta del fisco (l'organo incaricato è il direttore regionale delle entrate) è vincolante solo per quest'ultimo (nel senso che non si può emettere un accertamento in contrasto con le indicazioni fornite in sede di interpello<sup>11</sup>). Il contribuente rimane invece libero di fare quello che ritiene più opportuno; se però non si adegua al parere ricevuto dall'ufficio, subirà, con ogni probabilità, l'esercizio dell'azione accertativa); nel caso in cui l'ufficio ometta di formulare espressamente il suo punto di vista, il silenzio equivale all'accoglimento della tesi circa l'inesistenza dei presupposti per l'assoggettamento alle regole sulle CFC certamente enunciata dal contribuente nella sua istanza di chiarimento.

<sup>10</sup> Del resto le forme di interazione tra fisco e contribuenti che vengono designate come interPELLI sono ben lontane dal costituire un istituto unitario (PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, 1 ss.; RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 117).

<sup>11</sup> Si veda RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 130 ss..

Viceversa, quando si tratta di società di comodo interne, l'interpello disapplicativo va presentato in forza dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973. Il d.m. n. 259/1998 - il quale reca le norme applicative delle disposizioni generali contenute nell'art. 37 bis - sancisce che la risposta del direttore regionale delle entrate deve essere resa entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Peraltro, i precetti regolamentari nulla precisano in ordine al valore del documento emanato dall'ufficio e a che cosa succeda se l'organo adito rimane inerte. Escluso in quest'ultimo caso che sia analogicamente richiamabile l'art. 20 della l. n. 241/1990 (posto che le osservazioni dell'ufficio non hanno natura provvedimento, ma il carattere di una mera esternazione di pensiero, che l'istante è libero di recepire o disattendere), mi sembra che, tanto se l'organo preposto risponde quanto se rimane in silenzio, sia applicabile l'art. 10, secondo comma, dello Statuto, a mente del quale non sono irrogate sanzioni o interessi moratori al contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione o qualora il suo comportamento (in concreto, l'omessa denuncia del reddito minimo fissato nell'art. 30) risulti posto in essere a seguito di un'omissione (del parere richiesto, nel caso specifico) di cui si sia resa responsabile l'amministrazione medesima.

Nell'interpello di cui all'art. 30, la società deve illustrare le ragioni economiche oggettive che hanno reso impossibile ottenere l'ammontare dei ricavi, delle rimanenze e dei proventi minimi stabiliti ai fini del test di operatività o del reddito minimo determinato in forza dei coefficienti indicati nel terzo comma del medesimo art. 30 o, ancora e infine, che hanno generato le perdite dichiarate. Le motivazioni obbiettive possono consistere anche in fatti e circostanze che dipendono dalle scelte gestionali<sup>12</sup> (ad esempio, un investimento che, contrariamente alle aspettative, ha avuto un esito infausto).

È discutibile se la società possa addirittura ammettere di essere di puro godimento e spiegare le ragioni fattuali, connesse proprio a quella sua specifica funzione, per le quali non è riuscita a raggiungere l'obiettivo di guadagno basilare fissato nella norma (a titolo esemplificativo,

<sup>12</sup> In tal senso: TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di TOSI, Padova, 2008, 12; BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, cit., 735. Anche la recente sentenza n. 757/6/14 della Comm. trib. prov. di Cagliari (citata da MIELE, *Società di comodo in cinque anni*, in *Il Sole24ore*, 15 agosto 2014, 27), accogliendo il ricorso contro il diniego di disapplicazione della disciplina sulla società di comodo, ha affermato che i risultati negativi dovuti a scelte aziendali errate non possono costituire il fondamento di accertamenti che ipotizzano l'inoperatività dell'ente.

perché concede in tutto o in parte i beni in uso gratuito ai soci). Da un canto, consentire una simile argomentazione difensiva indebolirebbe la finalità disincentivante e "punitiva" della disciplina in esame, volta a scoraggiare il ricorso allo strumento societario solo per schermare la titolarità di alcuni beni. Dall'altra, anche l'attribuzione di beni societari in uso senza corrispettivo o per un compenso inferiore al prezzo di mercato<sup>13</sup> o il riconoscimento di altri vantaggi ai soci o ai terzi che, per le loro caratteristiche, minano la capacità reddituale dell'ente, sono dati concreti, suscettibili di rientrare nel concetto di situazione oggettivamente verificabile che giustifica lo scarso livello di guadagni della società e la presentazione dell'interpello. Inoltre, ciò che importa, nel sistema delineato dal legislatore, dovrebbe essere lo svelamento delle vere dinamiche societarie, indipendentemente da quali esse siano: di fronte alla franca denuncia di eventi reali, di qualunque genere, che impediscono all'ente di conseguire proventi adeguati, il prelievo fiscale sul reddito induttivamente liquidato si dovrebbe arrestare, pena il pagamento dell'imposta su di un ricchezza figurativa di cui si appalesa l'inesistenza, con la chiara ed intollerabile violazione dei principi costituzionali.

Nelle società di comodo a ristretta base partecipativa, il reddito presuntivamente calcolato ai sensi dell'art. 30 non può essere imputato ai soci; è troppo lontana la sua corrispondenza con la realtà per ipotizzare la sua distribuzione.

Per le CFC, il socio residente, interpellando l'amministrazione, può evitare l'imputazione dei redditi prodotti dalla società estera partecipata dimostrando, alternativamente, o che quella svolge un'attività economica effettiva (nello stato in cui ha sede, caratterizzato da un regime tributario particolarmente favorevole) o che i proventi da essa conseguiti sono già sottoposti ad imposizione in uno stato a fiscalità ordinaria, mediante l'attribuzione o la distribuzione ad una società interposta. Non è, tuttavia, ammesso addurre la prova che la società straniera è dedicata a concreti compiti operativi, qualora almeno la metà dei suoi proventi deriva dalla detenzione e gestione di titolo partecipativi, beni immateriali o dall'erogazione di servizi ad altre società del gruppo<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Rammento che, ai sensi dell'art. 67, primo comma, lett. h ter, del Tuir, costituisce reddito diverso la 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.

<sup>14</sup> Lascia certamente perplessi l'impossibilità di invocare l'esimente riguardante l'effettiva capacità operativa quando la società estera presta servizi agli altri membri del gruppo. In tal caso, è fuor di dubbio che l'ente sia munito di un concreto apparato strumentale, attraverso il quale compie reali operazioni imprenditoriali. Impedire

## RIFLESSI PROCESSUALI

Occorre domandarsi che cosa accada se una società non promuove l'interpello CFC o quello stabilito per gli enti di comodo.

Secondo l'amministrazione finanziaria fin (circ. n. 5 del 2.2.2007), l'ente che omette di richiedere il parere dell'Agenzia delle entrate perderebbe la facoltà di agire in giudizio per opporsi all'eventuale, successivo avviso di accertamento. La tesi non appare fondata: tramite la risposta all'interpello si comunica una semplice opinione interpretativa, come ammette la stessa amministrazione (circ. n. 7 del 2009)<sup>15</sup>, non suscettibile di esplicare effetti giuridici preclusivi verso il contribuente che propone l'istanza. La procedura di consultazione e il suo esito non sono pertanto in grado di compromettere o menomare il diritto di adire l'autorità giudiziaria del socio della CFC o della società di comodo<sup>16</sup>. Del resto, le norme che si stanno esaminando non comminano alcuna decadenza a carico del soggetto che non esperisce l'istanza di interpello; esse riservano al contribuente la mera facoltà di promuovere detta istanza<sup>17</sup>. La tesi circa la mancanza di conseguenze penalizzanti provocate dall'omessa presentazione dell'interpello è avvalorata, a contrario, dall'opinione sostenuta dalla Cassazione a proposito dell'accertamento con adesione (ord. n. 21769/2012, SS.UU. sent. n. 3676/2010), laddove la Corte ha sostenuto che la mancata convocazione del contribuente, in caso di richiesta di accertamento con adesione, non comporta la nullità del provvedimento impositivo, perché una simile sanzione non è prevista dalla legge.

Recentemente, la Cassazione (sent. n. 16183/2014) ha statuito che l'instaurazione della procedura d'interpello di cui all'art. 37 bis costituisce per il contribuente una libera scelta e non una via obbligata. Conseguentemente, al contribuente è sempre consentito fornire in

aprioristicamente, in tal caso, di sfuggire alle severe regole sulle CFC significa negare in radice la libertà dell'imprenditore di organizzare nel modo che ritiene più conveniente l'esercizio della sua attività, in violazione delle norme interne, comunitarie e internazionali.

<sup>15</sup> La funzione prioritaria degli interpelli è interpretativa anche ad avviso della dottrina (DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di LA ROSA, Milano, 2008, 162; NUSSI, *P*

<sup>16</sup> Nello stesso senso: PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime delle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 2995 ss.; SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di TOSI, Padova, 2008, 72; BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, cit., 738.

<sup>17</sup> Sulla non obbligatorietà dell'interpello: TOSI, *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, cit., 10-11.

giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta a carico dello stesso (nello stesso senso: Cass., n. 17010/2012; Comm. trib. reg. di Milano, n. 170 del 5.12.2011; Comm. trib. prov. di Sondrio, n. 3/03/2011; contra: Comm. trib. prov. di Pisa, n. 437/1/14<sup>18</sup>).

La conseguenza del mancato esperimento dell'interpello sarà dunque la notificazione di un accertamento nel quale l'ufficio dovrà illustrare le ragioni per le quali ritiene che la società italiana o straniera sia una costruzione puramente artificiosa, evidenziando inoltre o che la società residente si è discostata dalle soglie quantitative minime sancite dalla legge o che il socio italiano ha ommesso di dichiarare pro quota il reddito della partecipata straniera, senza addurre alcuna spiegazione plausibile.

Un ulteriore profilo problematico è rappresentato dalla impugnabilità del responso sfavorevole al contribuente fornito dall'amministrazione.

Personalmente propendo per la soluzione negativa, considerata, come già detto, la natura di semplice parere delle esternazioni dell'ufficio destinatario della domanda di interpello. L'atto proveniente dall'amministrazione, essendo emesso per soddisfare una richiesta di chiarimento esegetico, lungi dal formulare una pretesa fiscale precisa e già completa di tutti gli elementi essenziali, è esclusivamente una manifestazione di pensiero. Del resto, un simile atto non è compreso nel catalogo dei provvedimenti autonomamente impugnabili recato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992<sup>19</sup>.

La Cassazione, dal canto suo, ha cambiato al riguardo più volte idea, oscillando tra interpretazioni divergenti, che coprono sostanzialmente tutto l'arco dei possibili orientamenti esegetici<sup>20</sup>. In alcune pronunce (n. 8663/2011 e ord. n. 20394/2012), essa ha ritenuto sussistente l'**obbligo di impugnare** la risposta negativa - che

<sup>18</sup> Tutte decisioni citate da COMMITTERI, *Società di comodo: difesa in giudizio anche senza l'interpello preventivo*, in *Il fisco*, 2014, 3191 ss.

<sup>19</sup> Sulla non impugnabilità della risposta negativa: TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 14-15; PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., 40 ss.; STEVANATO, *Il diniego di disapplicazione delle norme antielusive: assenza di «efficacia preclusiva» e superfluità di una tutela giurisdizionale*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, 29 ss.; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, cit., 171, per il quale una ipotesi di interesse diretto ed attuale all'impugnativa sembrerebbe però configurabile in caso di declaratoria di inammissibilità o di improcedibilità, giacché in tal caso non sarebbe concepibile alcuna tutela differita.

<sup>20</sup> Per una breve panoramica sulla giurisprudenza della Cassazione e di merito relativa all'interpello sulle società di comodo, si veda la tabella riportata in calce all'articolo di GAVELLI, *Non operative, ricorso opportuno*, in *Il Sole24Ore*, 29 agosto 2014, 32.

avrebbe i connotati di un diniego di agevolazioni - con la conseguente decadenza dell'istante, che non abbia fatto tempestivamente opposizione contro quella risposta, dal diritto di contestare davanti all'autorità giudiziaria il susseguente accertamento. In altre (n. 17010/2012 e la recente n. 11929/2014), più correttamente, la Suprema Corte ha stabilito che il contribuente può scegliere discrezionalmente se **proporre subito ricorso contro le indicazioni (non allineate con la tesi prospettata nella domanda) rese dall'ufficio interpellato**, conservando intatta la facoltà, se opta per l'attesa, di censurare in giudizio il successivo avviso di accertamento. In una decisione (n. 20526/2013, riferita all'interpello c.d. ordinario, ex art. 11 della l. n. 212/2000), essa ha affermato invece l'**impossibilità di sottoporre al vaglio del giudice tributario la correttezza delle affermazioni compiute dall'organo amministrativo adito**, risolvendosi queste in un pronunciamento privo di vincolatività, reso in conseguenza di una richiesta meramente consultiva<sup>21</sup>.

#### PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLA DISCIPLINA RIGUARDANTE LE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO

Le regole dirette a contrastare il fenomeno delle società "senza impresa" necessitano di una profonda rivisitazione, anzi di una radicale riforma.

Esse appaiono eccessivamente sbilanciate in favore degli interessi del fisco, se non addirittura irragionevolmente punitive per i contribuenti.

La determinazione del reddito delle società di comodo interne poggia apparentemente su criteri aleatori, che, a quanto consta, non sono sintesi di regole d'esperienza ricavate da analisi della realtà fattuale e di elaborazioni statistiche medio/normali applicate a concreti dati

<sup>21</sup> L'Agenzia sostiene che l'istanza, per essere valida, dovrebbe essere presentata almeno novanta giorni prima della dichiarazione dei redditi. Giustamente la giurisprudenza di merito esclude che il mancato rispetto di questo lasso di tempo minimo pregiudichi l'efficacia della richiesta (Comm. trib. prov. di Milano, sez. XVI, 7 maggio 2012, n. 181; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLIII, 29 maggio 2013, n. 213).

Si discute poi se il ricorso contro la risposta dell'ufficio debba essere indirizzato alla commissione provinciale nella cui circoscrizione si trova la direzione regionale che fornisce detta risposta (in tal senso, condivisibilmente: Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VI, 3 maggio 2013, n. 81; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLVI, 14 novembre 2013, n. 413; Comm. trib. prov. di Torino, sez. XX, 16 gennaio 2012, n. 4) o alla commissione nella cui circoscrizione si trova la sede della direzione provinciale alla quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso (così: Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV, 13 luglio 2012, n. 96; Comm. trib. reg. di Bari, sez. XXII, 16 gennaio 2012, n. 1).

settoriali. Il meccanismo di calcolo del reddito delle società in questione muove dal presupposto, tutt'altro che scontato, che vi sia un **rapporto diretto tra valore del patrimonio e ammontare del reddito**<sup>22</sup>. La tassazione di quest'ultimo nasconde in realtà una forma surrettizia di **imposizione patrimoniale**, che si cumula, soltanto per i soggetti in questione, al prelievo sul patrimonio attuato con i tributi locali. Eccessivo appare anche l'innalzamento al 38% dell'aliquota sull'imponibile presunto.

Occorre dunque approfittare dell'occasione offerta dall'art. 12 della l. n. 23/2014, che conferisce al Governo la delega per la riforma del sistema fiscale, al fine di rivedere, innovandone per molti aspetti il contenuto, le disposizioni in questione.

La norma da ultimo citata prescrive "la revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento .... al regime di imputazione per trasparenza delle società estere e di quelle controllate", nonché la "revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina della società di comodo".

A mio avviso, sarebbe auspicabile cambiare le regole vigenti in materia di società non operative uniformando la relativa disciplina, con l'adozione per tutte indistintamente del modello delle CFC controllate.

Di conseguenza, quando una società, ubicata in Italia o all'estero, è costituita solo per nascondere l'identità dei veri possessori di certi beni e/o per interporsi nella percezione dei compensi derivanti dalla semplice concessione in uso ai terzi di alcuni cespiti patrimoniali, il reddito da quella effettivamente conseguito può essere imputato per trasparenza ai soci, indipendente dalla distribuzione.

Razionalizzando le loro regole di funzionamento, è ammissibile mantenere in vita meccanismi di determinazione induttiva del risultato reddituale, legati al valore delle componenti patrimoniali o al reddito generato ordinariamente (in Italia o all'estero) da società con caratteristiche simili, soltanto laddove non si riesca a risalire ai guadagni concretamente ottenuti dall'ente (si immagini una società sedente in un paradiso fiscale, che non scambia alcuna informazione con il fisco italiano).

Riprendendo il contenuto del precetto recato dall'attuale art. 167 del Tuir, si potrebbe stabilire che una società si considera di puro godimento se i suoi proventi derivano prevalentemente dalla mera detenzione dei cespiti patrimoniali, che l'ente titolare si limita a gestire

<sup>22</sup> SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, cit., 61 scrive che il punto dolente della disciplina sulla società di comodo è che questa disciplina è priva di un convincente fondamento logico generale.

mettendoli a disposizione dei soci o di soggetti estranei alla compagine societaria, quando in questa prestazione elementare si esaurisce ogni attività sociale. Al tale proposito, andrebbe invece cancellata la disposizione ora in vigore, secondo la quale una società estera che fornisce servizi agli altri membri del gruppo (qualora questi servizi non si appiattiscano ovviamente nell'attribuzione alle consociate delle utilità dei beni che compongono la dotazione patrimoniale) si considera non operativa, poiché l'erogazione di prestazioni ai terzi, con lo sfruttamento di un'apposita struttura produttiva, dimostra che la natura dell'ente è esattamente opposta a quella irragionevolmente supposta dalla legge.

Ancora, a tale riguardo, occorrerebbe modificare la disposizione che ravvisa la natura di ente di mera facciata nella società il cui reddito è formato, in misura superiore al 50%, da proventi conseguiti con la detenzione e lo sfruttamento passivo di cespiti patrimoniali. Sarebbe opportuno un innalzamento della soglia del 50% dei guadagni. Una società che ottiene invero quasi la metà

del suo reddito con lo svolgimento di reali operazioni commerciali non può essere considerata di mero godimento. Il dato numerico che consente di ipotizzare la fittizietà di un ente commerciale andrebbe innalzato almeno al 70 o 80%.

Bisogna poi consentire al contribuente di dimostrare lo svolgimento di una reale attività economica, persino nel caso in cui i proventi derivino prevalentemente, in uno o più esercizi, dalla conclusione di contratti d'uso di beni societari. La predominanza dei guadagni in questione potrebbe invero dipendere da situazioni contingenti.

Infine, dovrebbe essere abrogata la norma sulla natura inattiva delle società in perdita sistematica. Tuttavia, se si volesse mantenere in vita a tutti i costi questa disposizione eccessivamente penalizzante, sarebbe auspicabile prevedere almeno sia un prolungamento del periodo di tempo minimo trascorso il quale si rendono applicabili le norme sulle società di comodo<sup>23</sup>, sia un'introduzione graduale del regime di imputazione all'ente di un reddito figurativo.

<sup>23</sup> MIELE, *Società di comodo in cinque anni*, cit., 27 e DEOTTO, *Società di comodo con più vie d'uscita*, in *Il Sole24Ore*, 6 settembre 2014, 14, ricordano che il parere della Commissione Finanze della Camera allo schema di decreto legislativo di attuazione delle delega fiscale sulle semplificazioni suggerisce di ampliare a cinque periodi d'imposta, chiusi con un risultato passivo, l'arco temporale di attesa prima di dar corso all'assoggettamento alle norme sulle società di comodo.