

ABUSO DELLO STRUMENTO SOCIETARIO (ANTIECONOMICITA') PER PERDITE FISCALI SISTEMATICHE ED INTERRELAZIONI CON I REGIMI STRUTTURALI VOLONTARI SOVVENZIONALI, V. FRAZIONAMENTO PLUS E SOPRAVVENIENZE

I risultati fiscali negativi, reiterati e continuati per un triennio, conferiscono all'impresa in ogni caso - si prescinde dal superamento del test di vitalità, v. L. n. 724/94 - la qualità di "società non operativa", con gli effetti deteriori multilaterali conseguenti, IVA, IRES ed IRAP (esclusione, con delisting, dequalificazione, "liberato" dalle esimenti nell'interpello disapplicativo). Viene neutralizzato, attraverso la norma dissuasiva de qua, v. infra sulla tassazione patrimoniale, più che reddituale delle entità rivelatesi di "comodo", lo spossessamento apparente, formale dei beni da parte dei loro proprietari: immissione di tali beni nel regime giuridico di impresa per lucrare i benefici fiscali endosocietari, senza alcuna corrispondenza con l'attività imprenditoriale (abuso evoluto nelle prefate manovre riallocative del patrimonio personale dei soci). Le norme tributarie sul regime di impresa sono mediamente più favorevoli al contribuente privato, v. infra, sia sul piano della proporzionalità sia su quello della deduzione analitica delle passività. In altri termini, si creano meri veicoli, involucri di godimento strutturalmente in perdita, al solo scopo di trarre i vantaggi dalla nuova condizione giuridica di beni in regime di impresa, per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale (abuso della personalità giuridica). Limitatamente al tributo personale, il DL 138/11, oltre ad operare una dilatazione, retro illustrata, del profilo soggettivo nella disciplina delle società di "comodo" (imposizione patrimoniale v. holding e immobiliari) appunto estesa alle società in perdita sistematica, introduce un inasprimento del prelievo proporzionale IRES (maggiorazione di 10,5 punti) a cui si aggiunge quello ben noto sulla sterilizzazioni delle perdite, alludo all'impossibilità di utilizzarle, se non nei limiti di un extrareddito, v. esubero reddituale dichiarato rispetto a quello presunto convenzionale. Prefato utilizzo che, deve tener conto delle restrizioni dimensionali introdotte dal DL n. 98 del 2011, v. utilizzo nei limiti dell'80% del reddito, con le criticità di cui infra. Il riferimento, è alle discontinuità normative di un legislatore schizzofrenico che da un lato, v. norma primaria cit., liberalizza l'utilizzo delle perdite (riporto

illimitato) prodotte dai soggetti IRES, ancorchè maturate non in regime di start up - oltre il triennio di vita, v. art. 84 TUIR - considerandole fisiologiche, mentre dall'altro il DL n. 138 sopravvenuto, considera "non operative" le entità giuridiche che generano perdite per un triennio consecutivo, non escludendo da questa previsione quelle dei primi tre periodi d'imposta. In altri termini, queste società neo costituite, potranno riportare senza limiti i risultati deficitari dei primi tre anni (ritenuti effettivi, v. art. 84 TUIR sul riporto pieno ed illimitato) ed essere penalizzate dal quarto, attraverso la nuova attrazione nella disciplina delle società "non operative". La novella de qua, scoraggia l'abuso dello strumento societario, la sua strumentalizzazione per occultare, coprire un intestazione effettiva imputabile ai soci dei beni societari (finalità diverse, v. elusione da "sintetico", da quelle tipizzate dall'art. 2247 c.c.). Società senza impresa che, attraverso una gestione statica, amministrano de facto patrimoni personali dei soci, in assenza di una reale attività d'impresa, penalizzate da una parte, con l'adozione di un reddito convenzionale e agevolate dall'altra con la previsione di norme non strutturali sulla loro decommercializzazione, v. conversione volontaria in società semplice che è la forma giuridica per l'esercizio collettivo di un attività economica di tipo non commerciale (ripristino della natura extraimprenditoriale dei beni formalmente "calati" in regime di impresa). Queste norme di favore non sono state riproposte nel DL 13 agosto 2011, n. 138, v. artt. 2, commi 36-quinquies. La soggettività passiva delle società di comodo non viene violata, lo stesso dicasi, per la natura del reddito dalle stesse realizzato che resta di impresa, con un regime derogatorio (dissuasivo) sulla sua determinazione, con criteri diversi da quelli ordinari improntati all'effettività. Difatti, in mancanza del raggiungimento di un minimo di flussi reddituali, i criteri analitici di individuazione del reddito vengono surrogati da ultronei criteri convenzionali, presuntivi di redditività legati al mero possesso degli assets patrimoniali, considerati fruttiferi secondo coefficienti figurativi di redditività media ordinaria, con una declinazione sanzionatoria del prelievo gravante su queste entità (una tassazione sulla personalità giuridica e sulla raggiunta limitazione della responsabilità patrimoniale). Volontà sovraordinata dell'impianto antielusivo, disincentivante le manovre riallocative del patrimonio personale dei soci, attraverso una tassazione

parapatrimoniale, più che reddituale, con presunzioni legali relative di imponibilità, v. i profili dimensionali predeterminati, retro illustrati. Sui vuole neutralizzare, v. infra i benefici multilaterali, l'utilizzo anomalo, abnorme (e non legittimo) della forma giuridica societaria, alterata per finalità extraimprenditoriali, meramente gestoria del patrimonio privato del socio.

Il veicolo societario, utilizzato non di rado dal socio anche per conseguire benefit fiscali multilaterali, IRES ed IVA (maggiori detrazioni) ossia lucrare il divario fra aliquote progressive e proporzionali, quest'ultime gravanti sulle imprese, liberare la determinazione analitica del reddito di impresa, per dedurre/detrarre costi che altrimenti resterebbero a carico delle persone fisiche (tassate anche sulle passività). Ancora, la cartolarizzazione dei beni privati, con il loro conferimento nel regime endosocietario, per favorire la circolazione indiretta dei cespiti deprivatizzati, asserviti in regime di impresa, attraverso la cessione dei beni di secondo grado ovvero le quote ricevute dal socio. Il riferimento è agli immobili, i quali, se ceduti attraverso i titoli che li incorporano, non scontano prelievi proporzionali nella fiscalità indiretta, ma indolori tributi fissi, ed i gains i quali, diversamente dalle plusvalenze ed i ricavi di impresa, v. artt. 86 ss. del TUIR sono parzialmente "esclusi". Invero, sulla spiegata permutazione qualitativa, v. cessione indiretta dei beni di primo grado, alludo alla conversione delle plusvalenze su beni di impresa, traslate sui beni di secondo grado (le partecipazioni detassate), l'AF invoca attraverso la norma dell'art. 20 del DPR 131/86, l'elusività del comportamento tenuto dal contribuente per l'aggiramento della maggiore tassazione proporzionale (Registro) legata alla cessione diretta dei cespiti, nonostante le esclusioni legali IRE ed IRES di cui al comma 3 dell'art. 176 del TUIR. Non rilevando, la cessione de qua, ai fini della clausola antielusiva, v. art. 37/bis del DPR 600/73 ed indirettamente attraverso l'art. 53-bis del DPR 131/86 ("libera" le attribuzioni e i poteri di cui agli artt. 31 ss. DPR 600/73) che richiama la prefata norma, per cui devono ritenersi applicabili le norme di esclusione dall'utilizzo della norma antielusiva speciale, v. comma 3, dell'art. 176 TUIR. Difatti, il cit. art. 20/131, non può liberare un giudizio interinale antielusivo per una riqualificazione endoprocedimentale dell'atto sottoposto a registrazione, v. cessione diretta, violando le forme negoziali, non essendo una norma antielusiva.

L'elusione trova le sue "coperture" all'interno dell'art. 37-bis del DPR 600/73 e nei presidi costituzionali, v. art. 53 cui aliunde rinviano le nuove definizioni dell'abuso di diritto non codificato. La sua massiva applicazione e le plurime criticità sorgenti in relazione all'interferenza dello stesso divieto di abuso, così come reinterpretato dalla giurisprudenza (abuso evoluto) sui presupposti impositivi, rischia di violare le forme negoziali. Latita ancora, una norma di diritto positivo che regolamenti sull'abuso, il che destabilizza, anche il profilo sanzionatorio. Il veicolo societario, ovvero la sua strumentalizzazione abuso, anche per realizzare finalità extrafiscali, v. ottenimento della responsabilità limitata. Es. anche la cessione indiretta dell'azienda o dei beni, retro illustrata, previa sua cartolarizzazione conferimento in una newco "dedicata", conviene pure al cessionario, in quanto, lo stesso eviterà, nell'alternativa cessione diretta, un inquinamento del proprio patrimonio del rischio gravante su quello acquisito (effetto contagio). Il riferimento, è alle norme sulle corresponsabilità di cui agli artt. 2560 c.c., (debiti commerciali), 14 del DLgs. 472/97 (debiti tributari) e 33 del DLgs. 231/01 (sanzioni amministrative). L'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, con le plurime norme attuative introduce, osserva supra, una tassazione di tipo patrimoniale, attraverso una catastizzazione del reddito di impresa (grandezza convenzionale reddito figurativo), per avversare un uso abnorme, deviante "non normale" e distorsivo dell'autonomia privata, in quanto, eccedente i limiti interni consentiti dall'ordinamento. Un reddito minimo, al di sotto del quale, è onere del contribuente dimostrare una capacità economica diversa da quella attesa, normativamente predeterminata.

Vedremo le plurime interferenze con i rigori antielusivi introdotti dalla L. n. 148/2011 (di seguito, "Manovra di Ferragosto") sull'utilizzo "tassato" dei beni in godimento dei soci. Invero, la generalizzazione ben nota nella norma selettiva del DL 138/11 (introduce la dilatazione del profilo soggettivo) rischia di attrarre nel suo alveo, un gran numero di imprese in rosso, ma di certo non di comodo, che nulla hanno a che vedere con le spiegate finalità antiabuso nella norma de qua, costringendole a defatiganti procedure interinali di disapplicazione, osserva supra esimenti da sub-procedimenti disapplicativi. Il tax rate, generato dalle aliquote nominali, sceso a partire dal 2008,

con la riduzione dell'IRES dal 33 al 27,5 %, è stato di recente influenzato in negativo dall'allargamento della base imponibile per via dell'ineducibilità, ancorchè provvisoria, di alcune passività, v. gli ammortamenti anticipati gli interessi passivi esuberanti, ed infine dall'inattesa crescita delle aliquote nominali per alcuni settori, v. energia e la prefata disciplina sulle "società di comodo", per cui le distanze con i player europei restano ancora distanti. Le "società di comodo" anche nella nuova definizione di società in "perdita sistematica", scontreranno tutte la maggiorazione IRES - 10,5 punti - che si applicherà anche sulla parte del reddito in esubero rispetto a quello presunto minimo convenzionale, con l'effetto deteriore che saranno scoraggiate le imprese virtuose che dichiarano di più dal quarto periodo di imposta successivo al triennio in perdita, monitorato nella norma primaria.

L'utilizzo massivo da parte del legislatore delle ben note presunzioni legali relative di imponibilità, v. indagini bancarie, "sintetico", rapporti endosocietari con giurisdizioni CFC e "società di comodo", rischia di violare i delicati equilibri endoprocedimentali, v. "giusto procedimento" (de facto, sempre meno relative ovvero più assolute). Il tutto aggravato dalla recente codificazione interpretativa dell'abuso di diritto - una funzione impositiva sempre più rinunciata ed abdicata - con i temperamenti sul profilo sanzionatorio, essendo oramai consolidato che, in caso di elusione ed abuso di diritto, non sono applicabili le sanzioni, mutuando quanto sentenziato dalla Corte di Giustizia europea con sent. 21 febbraio 2006, causa C-255/02, al par. 93.

Viene così dilatato il profilo soggettivo evocato nella disciplina antielusiva speciale delle società di comodo, v. mancato superamento del test di operatività, con l'addizione di nuovi soggetti, appunto in perdita, ancorchè vitali e virtuosi in base ad essa, per aver superato appunto il filtro di meritevolezza economica, v. raggiungimento dell'ammontare minimo convenzionale di proventi. Triennio di osservazione, con una successione di risultati negativi, decorso il quale, la società diventa di comodo, dovendo dichiarare nel quarto periodo d'imposta ancora successivo un reddito minimo. Invero, se la società de qua, di comodo per storicizzazione delle perdite, dichiara in questa annualità in cui risulta "non operativa", un reddito superiore a quello minimo presunto, dall'anno

successivo non sarà più di comodo (la verifica ovvero il triennio è mobile) per insussistenza dei requisiti evocati nella norma primaria. Ultrattività della qualifica di “società di comodo” per perdite sistematiche, s’interrompe dall’anno in cui si dichiara un reddito superiore a quello atteso, così se nel triennio 2012-2014 si dichiarano perdite, nel 2015 la società diventa di comodo, ma se dichiara in tale anno un reddito superiore a quello minimo convenzionale, non lo sarà più dal 2016. Non sono escluse, dal triennio di osservazione, le annualità rivelatesi deficitarie, in cui opera una causa di esclusione, ossia dalla necessaria successione dei risultati negativi - “libera” la disciplina sulle società di comodo - non sono escluse quelle annualità in cui è presente una causa di disapplicazione, v. numero dipendenti superiore a 10. La causa di disapplicazione, neutra nella verifica mobile del triennio, rileverà invece nel periodo d’imposta (quarto) in cui devo applicare la disciplina presuntiva.

I risultati negativi retro illustrati (determinano l’attrazione nella disciplina quesita) sono “liberati”, ossia la società de qua, potrà affrancarsi dai rigori antielusivi della normativa antiabuso speciale e dagli effetti eversivi, retro illustrati, in essa previsti, con un ripristino delle ordinarie modalità impositive, presentando istanza di interpello disapplicativo in base al comma 8 dell’art. 37- bis del DPR 600/73 invocando, attraverso un substrato motivazionale economico, v. infra, la disapplicazione della presunzione legale relativa di imponibilità, v. L. 724/94 (non elusività, artificiosità del veicolo societario, il cui profilo dimostrativo ricade sul contribuente, trattandosi di presunzione legale relativa). Sui delicati profili endoprocessuali ricordiamo che il pronunciamento negativo della DRE, è impugnabile, v. Cass. Sent. n. 8663/2011, integrando quelle determinazioni negative l’ipotesi del diniego di agevolazioni, v. art. 19, comma 1, lett. h), del DLgs. 546/92, atto recettizio con efficacia esterna, con l’effetto deteriore che la sua mancata impugnazione invece differita alla ricezione del successivo avviso di accertamento, determina il consolidamento del prefato giudizio di disvalore (degrado probatorio dell’apparato esonerativo sottoposto dal contribuente). Il diniego della disapplicazione è considerato alla stregua di un provvedimento di diniego di un agevolazione: tale assimilazione non dovrebbe operare per i provvedimenti di rigetto -

non impugnati - emanati prima del decisum cit., v. sent. giudice di legittimità. Dunque, sarà precluso, nella coda giurisdizionale sull'avviso, un sindacato di merito sulle esimenti eccepite nella fase incidentale endoprocedimentale, cristallizzandosi nel giudice dell'impugnazione la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva speciale. Il ricorso, sulla base delle regole della progressione endoprocedimentale, interposto avverso l'avviso di accertamento che "recupera" la presunzione da "società di comodo", sarà inammissibile, in quanto nello stesso, non sono stati dedotti vizi autonomi, propri dell'avviso medesimo, v. comma 3 dell'art. ult. cit. Invero, si osserva che, trova sempre tutela il principio di legittimo affidamento del contribuente, il quale, ha una "copertura" paracostituzionale, v. art. 10 della L. 212/00 (Statuto), per cui laddove il provvedimento di rigetto della DRE fosse carente della clausola di impugnazione inserita obbligatoriamente in ogni atto d'imposizione, v. art. 7/212, il ricorrente deve essere rimesso in termini per la tutela di un proprio diritto. Ciò potrà avvenire (recupero di tutela endoprocedimentale), impugnando l'atto successivo non per vizi suoi propri, ma per i vizi dell'atto presupposto, v., CTP Reggio Emilia, Sez. IV, n. 154/2011.

Sulle cause di disapplicazione, nella procedura interinale de qua, bisognerà provare l'effettività, genuinità delle perdite - non artificiosità - e la loro transitorietà, diversamente prevarrebbe un giudizio inevitabile di antieconomicità, con una patologia, v. spiegato, permanente stato deficitario, incompatibile con la sopravvivenza del veicolo societario (inutilità). Andrebbe provato, l'economicità del comportamento imprenditoriale, e la presenza di situazioni limite, congiunturali indipendenti dalla sua volontà che hanno causato i risultati negativi, essendo insufficiente in questo giudizio interinale, invocare la mera presenza della perdita medesima, ignorata appunto nella norma de qua. Si auspica una nuova elencazione direttoriale (Agenzia Entrate) sulle cause di disapplicazione della disciplina presuntiva, che integri la casistica del 2008, evitando il proliferare di inutili sub-procedimenti endoprocedimentali. Ancora sulle esimenti, potranno rilevare quale giustificazione economica, liberatoria delle perdite rilevate nel triennio monitorato, le rettifiche in diminuzione (le causano) operate per invocare il frazionamento dichiarativo, ovvero il differimento

delle plusvalenze e sopravvenienze attive, per lucrare i benefit finanziari previsti dalle norme sovvenzionali di sistema del TUIR, v. artt. 86 ss. Invero, quelle differenze “imponibili” in quanto non definitive - integrano la fiscalità differita passiva, v. mero spostamento di imponibili, regimi opzionali - con un effetto reversal, sono riesumate nei periodi d'imposta ancora successivi attraverso rettifiche contrarie di segno positivo. Si vuole dire che, tali componenti reddituali, non potranno de facto, mai interferire con la disciplina sulle “società di comodo” nella nuova definizione, v. le imprese in perdita continuata. Ancora, poiché trattasi di rettifiche estemporanee, limitate ad un periodo d'imposta (verificata la straordinarietà del provento considerato), e non reiterate, il giudizio di “liberazione” fiscale da procedura interinale ex art. 37, comma 8 DPR 600/73 non potrà basarsi su di essa esimente. Non sarà invece neutra ai predetti fini esonerativi della presunzione legale da società di comodo, l'adesione dell'impresa, beneficiaria di uno scorporo aziendale, v. fusioni, scissione o conferimenti, al regime volontario, opzionale dell'affrancamento dei maggiori valori fiscali. Difatti, attraverso il riallineamento volontario contabile/fiscale dei plusvalori iscritti di cui all'art. 176 del TUIR, si creano le premesse per una riduzione degli imponibili futuri, quando, quei maggiori valori, v. ammortamenti o minusvalenze, riconosciuti anche fiscalmente veicoleranno per il bilancio. Una perdita fiscale continuata autogenerata dall'adesione de qua, potrà essere neutralizzata nel procedimento endoprocedimentale disapplicativo di cui al cit. comma 8 dell'art. 37/bis DPR 600/73, verificato il rapporto nessiologico fra quei risultati ed i nuovi, maggiori valori affrancati. Un regime fiscale opzionale, volontario non può avere collaterali e multilaterali effetti reddituali eversivi, ossia determinare l'ingresso di una norma antielusiva speciale che, va così, disapplicata attraverso la sterilizzazioni delle perdite determinate dall'affrancamento volontario dei maggiori valori. In altri termini, le perdite fiscali, nel procedimento interinale di disapplicazione della presunzione ex lege, vanno “lordizzate” di quelle componenti negative di cui sia dimostrata la connessione eziologica con la disciplina sugli affrancamenti di cui all'art. 176 TUIR, ossia sono sterilizzate bonificate le passività generate dall'adesione de qua.

Un'interferenza positiva, potrà profilarsi con la recente tassazione degli utilizzi privati dei beni di impresa. Infatti, l'indeducibilità dei costi dei cespiti aziendali, viziati di utilizzi extra imprenditoriali ovvero personali dei soci, avrà l'effetto di neutralizzare eventuali perdite fiscali, con l'effetto che, verrà meno la precondizione della qualificazione "di comodo" nella società de qua.