I casi di esclusione dalle società di comodo - le sentenze di Cassazione

di Maurizio Villani

Pubblicato il 2 Febbraio 2018

una valutazione dei casi di esclusione dalla disciplina delle società di comodo: le imprese sono soggette al cosiddetto rischio di impresa e il contribuente può provare che, anche non rispettando i limiti di legge, la società non è di comodo, senza subire le penalizzazioni fiscali previste

1 In caso di crisi non è applicabile la disciplina delle società di comodo: L'Amministrazione Finanziaria deve provare la non operatività; Il nuovo interpello

La Suprema Corte, con **sentenza n. 12777 del 21/6/2016,** ha enunciato il seguente principio di diritto, ossia che **a una società in crisi non è applicabile la disciplina delle società comodo e, tale considerazione, può essere sufficiente a motivare l'annullamento della cartella di pagamento relativa al controllo automatizzato della dichiarazione.**

Secondo la Cassazione, la cartella esattoriale, infatti, può essere impugnata, ai sensi del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva. Ciò posto, qualora il contribuente contesti la fondatezza della pretesa impositiva, l'amministrazione è gravata dell'onere di provare la sussistenza dei relativi presupposti.

1.1 Il caso

La vicenda è quella di una società che **non avendo "barrato la casella** contenuta nel rigo RF 55 del modello di dichiarazione che le avrebbe consentito di dichiararsi operativa e di sottrarsi, sotto sua responsabilità, alla presunzione di non operatività", e avendo "compilato la sezione di cui al quadro RF denominata «verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi", si era vista notificare una cartella di pagamento, ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, "emessa ... a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione" dei redditi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La CTP di Napoli accoglieva le doglianze della ricorrente e per l'effetto decretava la nullità della cartella impugnata; analogo verdetto in secondo grado. A giudizio della CTR, infatti, la circostanza, affermata nell'atto d'appello, che il contribuente sarebbe stato "informato con largo anticipo della pretesa tributaria vantata nei suoi confronti" e soprattutto sarebbe stato "messo in condizione di poter esercitare il suo diritto di difesa" non basta ad integrare "il diverso adempimento richiesto dalla L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 37, punto 4, a mente del quale l'accertamento 'è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta'".

La stessa norma prevede che "se il reddito dichiarato dalle società o dagli enti che si presumono non operativi risulta inferiore a quello minimo di cui al comma 3, il reddito può essere determinato induttivamente in misura pari a quella presunta, anche mediante l'applicazione delle disposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41 bis", pertanto, concludono i giudici di merito, non ci sono le condizioni per il ricorso all'art. 36-bis cit.. Da qui la prosecuzione del giudizio dinanzi alla Suprema Corte su ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

1.2 La decisione

Appare opportuno richiamare brevemente la normativa sovraesposta sulle società di comodo per meglio comprendere il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione nel caso de quo.

L'art. 30 della L. n. 724/1994, successivamente modificato negli anni, contiene la disciplina delle società non operative, intendendosi per tali quei soggetti, aventi la forma societaria (di capitali e/o di persone), che, salvo prova contraria, conseguono un ammontare di ricavi inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dalla medesima disposizione.

Predetta norma è antielusiva, atta a disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società. La predetta disposizione intende cioè penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale. Tali soggetti, quindi, al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma, sono considerati di comodo e, di conseguenza, sono assoggettati alla disciplina delle società non operative ed ai relativi adempimenti, compresi la liquidazione e, qualora siano soggetti Ires, al versamento dell'imposta con aliquota maggiorata del 10,5%, passando dal 27,5% al 38% (cfr. circolare

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

n. 7/E del 2013, paragrafo 6).

Ai fini Iva, invece, la non operatività comporta l'impossibilità di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione o di cedere l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione.
È fatta salva la possibilità, per il contribuente (presentando istanza di disapplicazione ai sensi dell' art. 37-bis, c 8, del D.P.R. n. 600/1973, cosiddetto interpello disapplicativo, almeno 90 giorni prima della scadenza del termine ordinario per presentare la dichiarazione dei redditi - cfr. circolare n. 32/E del 2010) di fornire prova contraria e di dimostrare all'Amministrazione finanziaria le situazioni oggettive che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività ovvero le cause che hanno determinato il verificarsi di perdite fiscali sistematiche.

Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo presentata dal contribuente costituisca un atto impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie, in quanto trattasi, in sostanza, di un diniego di agevolazione (sentenza n. 8663 del 2011). Tuttavia, la stessa Corte Suprema ha precisato che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, di impugnare il diniego dell'Amministrazione finanziaria di disapplicazione, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ma un provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (sent. nn. 6200 del 2015 e 17010 del 2012).

Per l'Agenzia delle Entrate, invece, deve escludersi la possibilità di impugnare immediatamente il provvedimento di diniego emesso dal Direttore regionale in quanto lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 (cfr. circolare n. 5/E del 2007).
Nella circolare n. 32/E del 2010, l'Amministrazione Finanziaria, discostandosi dai precedenti orientamenti (cfr. circolare n. 7/E del 2009), ha inoltre chiarito che avverso l'eventuale avviso di accertamento può essere proposto ricorso anche se il contribuente non ha presentato istanza di interpello disapplicativo.
La circolare n. 32/E del 2010 ribadisce, inoltre, l'obbligatorietà dell'interpello disapplicativo laddove prevede, a carico di chi non lo presenta, l'irrogazione della sanzione amministrativa prevista dall' art. 11, c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 471/1997 (da 258,00 a 2.065,00 euro), diversamente graduata dagli Uffici tenuto conto della situazione riscontrata.

In ordine a tali contrasti, giova ricordare che l'art. 7 del D.Lgs. n. 156/2015, di revisione della disciplina degli interpelli, modifica l'art. 30, c. 4-quater, L. n. 724/1994, disponendo che, in presenza di situazioni oggettive che hanno impedito di conseguire ricavi nell'ammontare minimo, le società di comodo possono

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

disapplicare la norma anche senza l'interpello di cui al comma 4-bis (ovvero in presenza di risposta negativa all'interpello) segnalando la propria posizione nella dichiarazione dei redditi.

2 La nozione di impossibilità va intesa non in termini assoluti ma economici, relativi alle effettive condizioni di mercato

La Suprema Corte nella **sentenza n. 5080/2017** ha affermato il principio di diritto secondo il quale la nozione di “impossibilità” va intesa non in termini assoluti ma economici, relativi alle effettive condizioni di mercato.

2.1 Il caso

La Corte di Cassazione respinge il ricorso dell’Agenzia delle Entrate che aveva impugnato la decisione della CTR del Lazio, secondo cui doveva ritenersi infondato l’avviso di accertamento emesso a carico di una srl in liquidazione, che si occupava di acquisto, vendita, permuta e noleggio di macchinari ed attrezzature speciali per lavori edili nel settore pubblico, con cui il Fisco aveva valutato la società, come società di comodo costituita a fini elusivi, in quanto disponeva di un unico bene strumentale ed era risultata inattiva nell’anno in cui veniva compiuto l’accertamento.
In realtà la srl, aveva provato nel giudizio di merito che, pur essendo stata attiva nel triennio che precedeva l’accertamento, nell’anno successivo non era riuscita a stipulare alcun nuovo contratto di noleggio dell’unico macchinario che possedeva, per questo aveva deciso di venderlo, procedendo alla propria collocazione in liquidazione.
Di seguito sono esposte le ragioni che hanno condotto la Suprema Corte all’elaborazione di tale principio di diritto.

Secondo la disposizione in rubrica all’art. 30 della legge n.724/1994 , “in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e di proventi nonché del reddito determinato all presenza del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’IVA di cui al comma 4, la società interessata può chiedere la disapplicazione dele relative disposizioni antielusive ai sensi dell’art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973”.
Nel caso sottoposto all’esame della Cassazione, la società resistente, la cui attività aveva per oggetto l’acquisto, la vendita, la permuta e il noleggio di macchinari e attrezzature speciali per lavori edili, aveva concretamente operato dal 2002 al 2005 attraverso l’impiego dell’unico bene strumentale: una fresa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

escavatrice da utilizzare per la realizzazione di opere pubbliche e, nello specifico, di un tratto di metropolitana.

La sopraggiunta mancanza delle condizioni economiche favorevoli, però, aveva impedito la stipula dei contratti per l'utilizzo del citato macchinario negli anni successivi e da ciò era conseguita la decisione di dismetterlo e porsi in liquidazione nel 2008.
Nell'istanza d'interpello propedeutica alla disapplicazione della normativa antielusiva, presentata per l'annualità 2006, la società aveva messo in evidenza la particolarità del macchinario in questione e la specificità del settore che aveva determinato, a suo parere, l'impossibilità di stipulare contratti adeguati per l'utilizzo del macchinario medesimo.

L'Amministrazione Finanziaria, dall'altra parte, sosteneva che la mancata stipula dei contratti di affitto della fresa non poteva ricondursi a cause oggettive essendo il frutto di una scelta imprenditoriale e, cioè soggettiva, che come tale non avrebbe in alcun modo potuto giustificare la disapplicazione della disciplina antielusiva.
Vistasi annullare la propria pretesa in primo e secondo grado, l'Amministrazione Finanziaria ha adito il giudice di ultima istanza che, invece, ha confermato le ragioni della società.

La Suprema Corte, richiamando la sentenza n. 21358/2015 ha ritenuto che "la nozione d'impossibilità di cui alla disposizione in esame va intesa non in termini assoluti, quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato".

La Corte di Cassazione ha valutato positivamente le ragioni esposte dalla società ricorrente, segnalando che la situazione esposta, pur non integrando gli estremi di una vera e propria causa di forza maggiore, "ostativa in senso assoluto al suo operare di mercato", era un motivo ragionevole per escludere, "proprio per il mancato e motivato raggiungimento di un accordo sui termini economici del noleggio di una fresa", il conseguimento dei ricavi accertati in via presuntiva dall'Ufficio finanziario.

In motivazione la Suprema Corte sottolinea che effettivamente la particolarità del macchinario (una fresa di dimensioni "enormi"), che poteva essere utilizzata solo in contesti circoscritti, consente di giustificare il suo mancato utilizzo, che non può essere addebitato alle scelte economiche dell'imprenditore.
Da tale motivazione emerge che la Suprema Corte propone una lettura non meramente letterale della disposizione di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994, adeguandola alla particolarità dei casi concreti; in questo modo, anche nel caso de quo, che ha visto la società inattiva per la mancata stipula dei contratti di affitto del macchinario, può rientrare "nelle oggettive situazioni che hanno reso impossibile il

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

conseguimento dei ricavi ... presunti", dovendo l'espressione essere intesa non in senso assoluto ma rapportata alle effettive circostanze del mercato.

In conclusione, secondo la Suprema Corte, la disciplina della società non operative ha come fine quello di contrastare l'utilizzo delle cosiddette **società di comodo, che sono costituite non per esercitare un'attività commerciale, bensì per la gestione di patrimoniale nell'interesse dei soci.**
Nel caso di specie, la particolarità del bene strumentale è tale da fare ritenere che un tale rischio difficilmente potesse ricorrere, ciò ha trovato conferma nelle vicende successive che hanno visto la cessione del macchinario e la messa in liquidazione della società.

3 Onere della prova e presunzione di non operatività della società di comodo

3.1 Il caso

Una SAS e i suoi soci proponevano ricorso avverso avviso di accertamento per l'anno 2006, emesso in virtù del mancato conseguimento del reddito minimo previsto per le società di comodo; la società eccepiva che in tale annualità aveva affittato la propria unica azienda e, pertanto, non poteva applicarsi la disposizione in esame.
Il ricorso veniva accolto in primo grado, ma l'Agenzia delle Entrate proponeva appello e la Commissione di secondo grado ribaltava l'esito.
La società e i soci ricorrono per Cassazione, la quale respinge il ricorso e condanna i ricorrenti alle spese, con ordinanza n. 8218/2017.

3.2 La decisione

La Cassazione nel merito richiama due precedenti pronunce sul tema, nelle quali si evidenzia l'inversione dell'onere della prova sul contribuente, il quale può fornire la prova contraria.

La Suprema Corte ribadisce che "… In materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della L. n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del dl. n. 223 del 2006, conv. nella L. n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, sicché la determinazione dell'imponibile è effettuata sulla base di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente" (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13699 del 05/07/2016).

La Suprema Corte sottolinea, altresì, che "in materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto" (Cass. Sez. 5, Sent. n. 21358 del 21/10/2015).

Il Collegio ritiene che nel caso di specie il giudice di merito sia esente da censure affermando che "… la Commissione di secondo grado ha fatto corretta applicazione di tali principi - con giudizio che quanto al merito non può essere sindacato in questa sede - rilevando in fatto che nell'annualità fiscale de qua la società contribuente..." è stata gestita in perdita senza obiettivi di profitto immediati e concreti, perché l'unico bene di proprietà, costituito da un albergo in R., è stato ceduto in locazione a terzi, ad un canone che correttamente è stato ritenuto incongruo rispetto alle condizioni di mercato e non remunerativo rispetto alle rilevanti spese di risanamento e ristrutturazione sostenute nel corso degli anni 2004 e 2005 registrate nel libro dei cespiti ammortizzabili nella misura complessiva di curo 365.833,36 e tanto basta per non superare il cosidetto test di operatività, senza bisogno di indagare e rivelare l'esistenza di intenzioni fraudolente od elusive; inoltre, secondo la Corte, la società contribuente non aveva dato la prova contraria che le incombeva, in particolare a fronte della "plateale antieconomicità delle spese di ristrutturazione della struttura alberghiera...." e che, pertanto, non potevasi applicare la previsione di cui all'art. 30, c. 4-bis, L. n. 724/1994, essendo a tal fine irrilevanti le scelte volontarie del contribuente, quali quella della società ricorrente, quanto piuttosto necessarie "oggettive situazioni esimenti".
La Suprema Corte rigetta quindi il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio.

3.3 Osservazioni

Nell'esaminata pronuncia la Suprema Corte non ha colto l'occasione per fissare principi di diritto importanti in tema di società di comodo.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Premesso che ciò che rileva ai fini delle imposte e del test di operatività non sono gli obiettivi di profitto, bensì i risultati economici effettivi e non quelli che ci si ripropone di conseguire, non è dato capire come il Collegio abbia valutato il caso de quo: dapprima si evidenzia che la società ricorrente aveva affittato la propria azienda, mentre in motivazione si argomenta che la società ha "ceduto" in locazione a terzi "l'unico bene di proprietà, costituito da un albergo" a un canone incongruo rispetto alle condizioni di mercato. Sarebbe stato utile comprendere in base a quali criteri la Suprema Corte abbia individuato le "condizioni di mercato" per l'affitto dell'azienda alberghiera, ma purtroppo in materia di società di comodo non viene presa in considerazione l'assoluta rilevanza della realtà specifica; sebbene il legislatore abbia previsto la possibilità di fornire la prova contraria, la giurisprudenza ha assunto un orientamento particolarmente restrittivo nel riconoscerne la ricorrenza, col risultato sostanziale di aggravare la previsione normativa in tema di società di comodo.

Per la Suprema Corte, nel caso di specie, le scelte volontarie del contribuente che avrebbe dovuto fornire la prova contraria a fronte della evidente antieconomicità delle spese di ristrutturazione della struttura alberghiera, sono irrilevanti: ciò che occorre, a tal fine, sono "oggettive situazioni" esimenti. **In conclusione, l'Amministrazione Finanziaria non ammette inefficienze da parte delle imprese contribuenti, ma quello che purtroppo la giurisprudenza di legittimità non prende in considerazione è che le imprese sono soggette al cosiddetto rischio di impresa.**

[blox_button text="ABBIAMO UN TOOL PER VERIFICARE SE LA TUA SOCIETA' E' DI COMODO" link="https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2018/01/evoluzione-normativa-disciplina-societa-di-comodo.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

16 gennaio 2018
Maurizio Villani
Lucia Morciano

Per ulteriori approfondimenti leggi anche:

https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2018/01/evoluzione-normativa-disciplina-societa-di-comodo.html

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D