

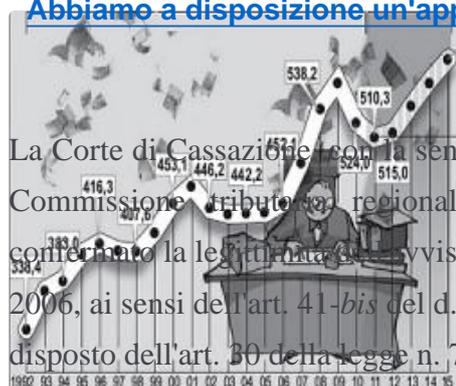
## Alcune valutazioni sulla disapplicazione della norma sulle società di comodo

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 3 Marzo 2016

la tematica delle società di comodo è argomento sempre controverso: analizziamo le ultime posizioni della Cassazione in materia di società non operative e sull'utilità di un eventuale contenzioso sugli interpelli disapplicativi negati dall'amministrazione

[Abbiamo a disposizione un'applicazione in Excel per simulare se la società è di comodo, clicca qui](#)



La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21358 del 21.10.2015, ha deciso in merito ad un caso in cui la Commissione tributaria regionale della Sardegna, rigettando l'appello della contribuente, aveva confermato la legittimità del avviso di accertamento emesso nei suoi confronti, a titolo di IRES per l'anno 2006, ai sensi dell'art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto ritenuta società non operativa in base al disposto dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994.

Il giudice di appello aveva premesso, in tema di ambito applicativo della disciplina sulle c.d. società di comodo vigente per l'annualità in esame, che nella fattispecie si trattava di verificare "*se ricorresse in capo alla società la causa automatica di esclusione quale l'affitto dell'unica azienda per il quale, secondo la ricorrente, si versava in condizioni di non normale svolgimento dell'attività*".

Il giudice di merito aveva, quindi, rilevato che il citato art. 30 della legge n. 724 del 1994 "*prevede alcune particolari e limitate ipotesi di disapplicazione automatica, tra le quali non appare richiamata quella relativa alla concessione in affitto dell'unica azienda posseduta*", la quale circostanza, peraltro, "*non è idonea a determinare un periodo di non normale svolgimento dell'attività*", ferma rimanendo la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria (poi soppressa con la legge finanziaria del 2007), facoltà nella specie non esercitata dalla contribuente.

Nel proporre ricorso per cassazione la contribuente sosteneva in particolare che il giudice d'appello aveva a suo avviso errato nel ricercare tra le ipotesi di disapplicazione automatica della disciplina richiamata la concessione in affitto dell'unica azienda, mentre avrebbe dovuto accertare se la società si trovava, o meno, in un "*periodo di normale svolgimento dell'attività*", secondo il testo della norma citata vigente fino al 4 luglio 2006.

La ricorrente aggiungeva poi che l'**affitto dell'unica azienda** poneva la società, almeno fino a detta data, in una situazione di non normale svolgimento dell'attività, o, comunque, in una situazione oggettiva di esclusione dall'applicazione della disciplina *de qua*, in base al testo del citato art. 30 modificato dall'art. 35, cc. 15 e 16, del D.L. n. 223 del 2006 (convertito in legge n. 248 del 2006) con decorrenza, appunto, dal 4 luglio 2006.

Sollelevava infine anche, al riguardo, questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nonché violazione del principio di irretroattività stabilito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente.

Secondo la Suprema Corte, tuttavia, i motivi erano infondati.

Attraverso tale disciplina, evidenziano i giudici di legittimità, si intende infatti "*disincentivare il fenomeno dell'uso improprio dello strumento societario, utilizzato come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, diversi - quale l'amministrazione dei patrimoni personali dei soci - da quelli previsti dal legislatore per tale istituto (cosiddette società senza impresa, o di mero godimento, dunque 'di comodo')*".

Il meccanismo deterrente consiste dunque nel fissare un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività dei detti elementi patrimoniali di bilancio, spettando poi al contribuente fornire la prova contraria e dimostrando, secondo il testo della disciplina applicabile *ratione temporis*, l'esistenza di "*oggettive situazioni di carattere straordinario*", specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto.

La normativa, contrariamente a quanto riteneva la ricorrente, non dava quindi adito a dubbi di legittimità costituzionale per il fatto che si applicava al periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore, limitandosi a stabilire una semplice presunzione superabile con la prova contraria, né aveva rilievo, di per sé, il principio di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente, il quale non ha peraltro rango superiore alla legge ordinaria.

Nella fattispecie, la società contribuente si era infatti in sostanza limitata a sostenere che l'affitto dell'unica azienda la escludeva dall'ambito applicativo della normativa in esame, dovendo cioè essa considerarsi operativa in quanto proprio in ciò consisteva e si esauriva l'oggetto della propria attività d'impresa e, quindi, la sua operatività.

E' evidente però, sottolinea la Corte, *“che tale argomentazione è di per sé inidonea ai fini della prova contraria richiesta dalla legge: una volta che la contribuente non aveva conseguito i ricavi e i conseguenti redditi presunti dalla legge, avrebbe dovuto dimostrare l'esistenza di particolari situazioni oggettive e straordinarie che avevano impedito il raggiungimento di tali soglie, situazioni nella fattispecie neanche enunciate, se non con il mero, e tautologico, richiamo all'oggetto sociale”*.

La sentenza impugnata, in definitiva, si rivelava conforme al diritto, anche se ne andava corretta la motivazione laddove faceva riferimento, quanto alla prova contraria, al concetto di *“periodo di non normale svolgimento dell'attività”*, previsto nella disciplina previgente al d.l. n. 223/06, anziché, come detto, all'accertamento dei fatti impeditivi, obiettivi e straordinari.

\*\*\*

Tanto premesso quanto alla sentenza, qualche considerazione aggiuntiva sull'argomento può essere utile.

In base alla suddetta disciplina le società di capitali o persone **si considerano “non operative” quando non superano il “test di operatività”**, ovvero quando l'ammontare dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, è inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione di determinati coefficienti.

Il comma 4 bis prevede poi, come visto, che in presenza di *“oggettive situazioni”*, che avrebbero reso impossibile il conseguimento di ricavi pari o maggiori a quelli presunti per legge, la società interessata possa richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, c. 8,

DPR 600 del 1973.

La mancata effettuazione di operazioni commerciali deve dunque giustificarsi sulla base di circostanze oggettive, indipendenti dalla volontà, o comunque da scelte volontarie e consapevoli della società.

*Ratio* della normativa in parola è dunque quella di **disincentivare l'utilizzo dello strumento societario per attività di mera gestione passiva di beni** nell'interesse di proprietari che siano persone fisiche (o soggetti ad esse assimilabili fiscalmente), e non dunque per l'effettuazione di reali attività economiche, avvalendosi perciò del regime del reddito d'impresa delle società, più favorevole rispetto a quello delle persone fisiche (si pensi, a tacer d'altro, alla deduzione analitica dei costi, ivi incluso l'ammortamento delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali).

Neppure la difficoltà di sfruttamento economico alternativo, laddove comunque fosse provata, è assimilabile all'impossibilità del conseguimento dei ricavi, come anche peraltro confermato dal fatto che, mentre il comma 1 dell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, nella versione precedente alle modifiche apportate dal D.L. n. 223 del 2006, escludeva dall'applicazione della disciplina delle società non operative anche i "*soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività*", l'art. 35, c. 15, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ha invece eliminato dal novero delle cause di esclusione detta circostanza, rendendo ancora più rigida la disciplina.

Dato che, con le sopradette modifiche normative, l'inciso "*salvo prova contraria*" è stato soppresso, **la presentazione dell'interpello disapplicativo, deve essere ora considerato il solo rimedio utilizzabile per dimostrare** le obiettive situazioni che hanno determinato l'impossibilità di conseguire l'ammontare minimo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi, nonché del reddito, previsto dal comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994.

Assolto quindi l'onere di presentazione dell'istanza di disapplicazione, è sì ammessa la possibilità di **impugnare l'accertamento davanti ai giudici tributari, ma non tanto sotto il profilo probatorio, quanto piuttosto sul piano dell'esistenza o meno dei presupposti di applicazione della disciplina**, lasciando dunque al giudice la relativa valutazione di legittimità.

La tematica delle società di comodo è comunque argomento sempre controverso.

Anche l'art. 12, comma 1, lett. d), della legge delega per la riforma fiscale aveva del resto a tal proposito previsto *“la revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari”*.

Tale revisione è però rimasta inattuata.

Tutte le imprese interessate dalla disciplina in esame devono dunque compilare l'apposito prospetto contenuto nella dichiarazione dei redditi, nel quale è richiesta l'indicazione dei dati necessari per effettuare la verifica dell'operatività, e presentare l'istanza di interpello qualora intendano disapplicarla.

L'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del D.L. n. 138/2011 ha, infine, stabilito, sempre con riguardo alla disciplina delle società di comodo:

- la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'Ires dovuta dalle dette società;
- l'applicazione di tale disciplina anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi, ovvero per quattro periodi di imposta e in uno hanno dichiarato un reddito inferiore al reddito minimo.

Gli effetti dell'applicazione della normativa sulle società di comodo alle imprese in perdita sistematica sono peraltro gli stessi previsti per le società non operative.

Innanzitutto, ai fini dell'Irpef e dell'Ires, è stabilito l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto (e, per i soggetti Ires, di applicare l'aliquota del 38%).

Ai fini dell'Irap è previsto poi l'obbligo di dichiarare un imponibile non inferiore al reddito minimo presunto, come determinato sulla base delle previste percentuali, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

Ai fini dell'Iva non è possibile chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione in F24 il credito risultante dalla dichiarazione Iva dell'anno in cui il soggetto è risultato di comodo. Il contribuente potrà soltanto riportarlo in avanti per la compensazione *“verticale”* Iva da Iva.

L'obiettivo, dichiarato nello stesso testo della delega, era dunque quello *“di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo”*.

Tale obiettivo potrebbe del resto essere a ben vedere comunque raggiunto anche con la sostituzione della attuale disciplina con un'espressa previsione che, ai fini delle imposte sui redditi, sancisca che l'attività delle società *“di mero godimento”* non dà luogo a reddito d'impresa e l'imposizione avviene nei riguardi dei soci.

L'attività di controllo avverrebbe, in tal modo, congiuntamente a quella effettuata ai fini dell'Iva con riguardo alle società di mero godimento, alle quali è negata la detrazione dell'imposta sugli acquisti, senza che si verificano rilevanti conseguenze in termini di gettito.

Peraltro, l'utilizzo di una *“società senza impresa”* potrebbe di per sé consentire di disconoscere l'inerenza dei costi sostenuti dalla stessa, non essendo posta in essere un'effettiva attività d'impresa, ma trattandosi di un occultamento della reale attività non imprenditoriale, consistente nel *“godimento privato”* dei beni.

Una revisione della materia sarebbe del resto oggi resa ancor più semplice dall'appena introdotta norma sull'abuso del diritto, anche considerato che l'istituto dell'abuso del diritto può costituire un argine sufficiente per prevenire e reprimere i comportamenti che cercano di utilizzare impropriamente la forma societaria per la finalità di conseguimento di vantaggi fiscali indebiti, come perseguiti nel caso di specie.

Altre misure senz'altro utili in un'ottica di revisione normativa potrebbero inoltre essere:

- la possibilità di modificare i coefficienti previsti per la determinazione dei ricavi presunti (oggi ottenuti applicando il 2% al valore delle partecipazioni e titoli e relativi crediti; il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili; il 15% al valore delle altre immobilizzazioni) e del reddito minimo, al fine di tenere conto dell'andamento negativo del mercato ed, in particolar modo, di quello immobiliare;
- la facoltatività della presentazione dell'istanza di interpello e la non impugnabilità del provvedimento di rigetto della stessa.

Si ricorda comunque che l'Agenzia delle Entrate ha confermato, nella Circolare n. 32 del 14 giugno 2010, **l'obbligatorietà della presentazione dell'istanza di interpello disapplicativo** riguardante la disciplina delle società di comodo (ora confermata anche a seguito della recente riforma degli interpelli ad

opera del Dlgs 156/2015, laddove l'interpello disapplicativo resta l'unica fattispecie a carattere obbligatorio).

[Abbiamo a disposizione un'applicazione in Excel per simulare se la società è di comodo, clicca qui](#)

4 marzo 2016

Giovambattista Palumbo