

LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO IN TEMPO DI CRISI

Relazione del 29.01.2021 – Dott. Antonella Plenzick

Per società di comodo o “non operative”, si intendono quelle società di persone o capitali, “teoricamente” commerciali (costituite, cioè, nelle forme tipiche delle società in nome collettivo, a responsabilità limitata, per azioni o in accomandita per azioni) che a prescindere dell’oggetto sociale dichiarato vengono utilizzate al fine esclusivo di realizzare una “mera gestione” del patrimonio dei soci, non esercitando in realtà alcuna effettiva attività imprenditoriale/commerciale: si tratta quindi di società che, in concreto, non svolgono attività di impresa, limitandosi a una pura e semplice gestione “statica” di immobili, di partecipazioni sociali o altri beni patrimoniali.

La ratio della norma che ha introdotto la disciplina sulle società di comodo, sorta nel 1994 (art. 30, legge 724/94) per “penalizzare” sul piano tributario le società “senza impresa”, era diretta a contrastare l’utilizzo della forma societaria quale schermo per l’intestazione di beni, soprattutto immobili e altri beni di lusso, che in realtà permanevano nella disponibilità dei soci senza entrare a far parte del processo produttivo. Per riuscire a individuare tali società l’articolo 30, L. 724/1994, introdusse un meccanismo di calcolo in virtù del quale, se la società non raggiungeva un certo ammontare di ricavi, determinato applicando ai cespiti detenuti dalla società delle percentuali prestabilite dalla norma stessa, ciò avrebbe evidenziato la non attività dell’impresa e quindi il suo stato di società di comodo.

Indipendentemente dal ricorrere del suddetto presupposto, il comma 36-decies, articolo 2, D.L. 138/2011, ha introdotto una nuova presunzione di non operatività che prescinde dai requisiti menzionati fino a questo momento stabilendo che anche le società che hanno conseguito per 5 periodi di imposta consecutivi una perdita fiscale devono essere considerate non operative e quindi ricadere nella disciplina delle società di comodo di cui alla predetta legge.

Di conseguenza a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 le società di comodo possono essere idealmente distinte in 2 categorie:

1. società non operative, ovvero quelle che non raggiungono il limite di ricavi presunto;

2. società in perdita sistematica, ovvero società che:

- conseguono in un quinquennio perdite fiscali;
- conseguono in quattro anni perdite fiscali e per il quinto anno non conseguono il reddito minimo delle società di comodo determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 30 L. 724/1994.

Conseguenze della non operatività

La società considerata di comodo, si trova dinanzi ad un aggravio del peso fiscale:

- Ai fini IRAP, si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato secondo le percentuali prestabilite, aumentato delle retribuzioni per personale dipendente, dei compensi spettanti per i collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.
- Ai fini IVA, il divieto per le società e gli enti non operativi di ottenere a rimborso, compensare o cedere, l'eccedenza del credito risultante dalla dichiarazione iva.
- Ai fini IRES una maggiorazione di 10.5% per l'aliquota a carico di tali società.

Cause di esclusione e di disapplicazione

La disciplina sulle società di comodo trova un limite di applicazione al verificarsi di una delle cause di esclusione o di disapplicazione. Le cause di esclusione, che valgono sia per le società non operative sia per quelle in perdita sistematica, sono indicate nell'articolo 30, L. 724/1994.

Tutte le società per cui non operano le cause di esclusione citate sono sottoposte alla disciplina delle società di comodo.

Tuttavia, il comma 4-ter, articolo 30, L. 724/1994, prevede la possibilità di individuare, da parte del direttore dell'Agenzia delle entrate, ulteriori situazioni oggettive in presenza delle quali non trova applicazione la disciplina in oggetto. A tal fine sono stati emanati i seguenti provvedimenti:

- provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008 (società non operative);
- provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 11 giugno 2012 (società in perdita sistematica);

Vi è comunque un'altra possibilità per essere esclusi dalla disciplina delle società di comodo. Il comma 4-bis, articolo 30, L. 724/1994, infatti, prevede, in presenza di situazioni oggettive, la possibilità di presentare all'Amministrazione finanziaria istanza di interpello diretta a ottenere la disapplicazione della disciplina.

La causa di disapplicazione per le situazioni di "emergenza"

Ancor prima di effettuare il "test di operatività", occorre valutare se nei riguardi dell'impresa potenzialmente rientrante nell'ambito della normativa in commento possa trovare applicazione una delle cause di esclusione o delle cause di disapplicazione della stessa.

In merito a queste ultime si ricorda che la Legge finanziaria del 2008 ha attribuito al direttore dell'Agenzia delle entrate il potere di individuare, con un apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza dover sottostare all'obbligo di presentare l'apposita istanza di interpello.

A tale previsione normativa è stata data attuazione con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, che è stato successivamente integrato da quello dell'11 giugno 2012, che ha introdotto una causa di disapplicazione automatica riguardante le società residenti in territori per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza e nei cui riguardi gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione del detto stato di emergenza .

Si ritiene pertanto, stante a quanto sopra che, lo stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario rappresentato dal COVID-19, rientri tra quelli previsti ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative.

La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e a quello successivo, cioè, nei casi di esercizio coincidente con l'anno solare, per il 2020 e il 2021.

Effetto Covid 19 sull'applicazione della disciplina per il 2020

Il blocco delle attività imposto dal Governo per far fronte all'emergenza Covid 19, porterà inevitabilmente molte società a non raggiungere, nel periodo di imposta 2020, i ricavi minimi previsti per non cadere nella non operatività.

È evidente che nel 2020 molte società non saranno in grado di raggiungere i ricavi minimi previsti dal regime delle società di comodo ma il vero problema è invece riuscire ad affrontare una situazione di non operatività (o di perdita sistemica) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019.

La carenza di liquidità che si potrebbe essere generata a seguito dei provvedimenti emergenziali emessi in questi primi mesi del 2020, potrebbe costituire infatti un serio ostacolo all'adeguamento della società ai parametri minimi previsti dal regime antielusione in commento.

Le conseguenze del mancato adeguamento, e quindi dello status di non operativa, potrebbero creare un circolo vizioso e aggravare ulteriormente la crisi di liquidità della società a causa, ad esempio, del blocco dell'eventuale credito IVA.

Per far fronte a tale situazione, si può ricorrere al provvedimento dell'11 giugno 2012 che come sopra detto prevede, tra le cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società in perdita sistemica e di comodo:

“le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5, L. 225/1992”.

È previsto, inoltre, che la causa di disapplicazione operi limitatamente al periodo in cui si è verificato l'evento calamitoso e in quello successivo.

Affinché si realizzi la causa di disapplicazione sono necessarie quindi 2 condizioni:

- dichiarazione dello stato di emergenza;
- conseguente sospensione e differimento degli adempimenti e versamenti tributari.

Per quanto concerne l'emergenza Covid 19 non vi è dubbio che rientri tra le situazioni di emergenza previste dal provvedimento del 2012. Infatti, la Delibera del CdM del 31 gennaio 2020 sulla dichiarazione dello stato di emergenza, fa esplicito riferimento all'articolo 24, D.Lgs. 1/2018 e gli articoli 62 e 60, D.L. 18/2020 hanno previsto in maniera indiscriminata rispettivamente la sospensione degli adempimenti e dei versamenti fiscali.

Sembrano pertanto realizzate tutte le condizioni previste dal citato provvedimento per la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo vista in entrambe le vesti.

Ciò detto però, l'effetto sull'operatività della disciplina delle società di comodo è diverso a seconda che si tratti di società non operativa per mancato raggiungimento dei ricavi o di società in perdita sistemica. Infatti, per le società non operative (quelle di cui all'articolo 30, L. 724/1994)

la causa di disapplicazione avrà efficacia per l'anno 2020 e 2021. Pertanto, le società dovranno indicare nel prospetto delle società non operative del modello Redditi 2021 (anno 2020) e 2022 (anno 2021) il codice "9" come causa di disapplicazione.

Più complicato è l'effetto sulle società in perdita sistematica, in quanto la circolare n. 23/E/2012 ha specificato che le cause di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica devono sussistere nel periodo di osservazione (quinquennio) e hanno efficacia nel sesto anno successivo. Pertanto, la causa di disapplicazione presente nell'anno 2020 avrà efficacia per il quinquennio 2016-2020 e produrrà i suoi effetti (disapplicazione della disciplina) per l'anno 2021 e successivi fino a quando l'anno 2020 farà parte del quinquennio di osservazione. Considerata poi l'operatività della causa di disapplicazione anche per l'esercizio successivo (2021) la stessa influenzerà anche il periodo temporale di sorveglianza 2017-2021.

Di conseguenza, nell'esercizio 2020 la società sarà esclusa dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo ex articolo 30, L. 724/1994, mentre sarà soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica.

Istanza di interpello

La società non operativa può interpellare l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere dalla stessa una pronuncia sulla disapplicazione della normativa in esame. L'interpello è finalizzato a rappresentare le oggettive situazioni che hanno comportato l'insorgere della condizione di non operatività.

La presentazione dell'interpello è facoltativa, ma se il contribuente decide di "autodichiararsi" operativo o non si adegua al reddito minimo, senza aver presentato l'istanza di interpello ovvero dopo aver ricevuto una risposta negativa alla stessa, l'Ufficio delle Entrate può rettificare il reddito dichiarato notificando un avviso di accertamento.

L'istanza di disapplicazione può essere presentata in presenza di "oggettive situazioni" che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo. Si deve trattare di situazioni indipendenti dalla volontà dei soggetti interessati e dimostrabili a prescindere dalle risultanze delle scritture contabili.

Tali ipotesi si verificano qualora si interrompa l'ordinaria gestione ovvero l'impresa sia impossibilitata, per impedimenti di carattere oggettivo, a svolgere l'attività economica prevista nell'oggetto sociale.

Tra le cause che possono rendere un periodo d'imposta "non normale" si ritiene che possano rientrare le difficili situazioni di mercato e le vere e proprie crisi di settore, quali quelle che purtroppo si verificheranno a seguito della emergenza epidemiologica da COVID-19.

L'Agenzia delle entrate non si è espressamente pronunciata in merito ma le motivazioni di alcune sentenze della Corte di cassazione possono fungere da supporto a tal conclusione.

Si riportano di seguito recenti Sentenze della Cassazione sull'argomento che forniscono ulteriori spunti di riflessione sull'argomento.

Corte di cassazione n. 10157 del 28 maggio 2020

Il caso riguarda un avviso di accertamento, emesso dall'Agenzia delle entrate per la rettifica del reddito dichiarato dalla società nel periodo d'imposta 2005 e l'adeguamento al minimo previsto dall'articolo 30, comma 1 della legge n. 724 del 23 dicembre 1994, palesandosi la società come "non operativa". Avverso l'atto impositivo la società ha invocato la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo riportando, come situazione oggettiva di impossibilità di percepire ricavi maggiori, l'esistenza di un contratto di affitto di azienda dell'unico immobile stipulato nel 1995 e ancora in essere durante l'annualità oggetto di accertamento.

Il ricorso proposto dalla contribuente è stato respinto dalla Ctp e la sentenza confermata dalla Ctr. A parere dei giudici d'appello non poteva trovare accoglimento la causa di disapplicazione per oggettive situazioni di impossibilità della norma antielusiva, nel caso di specie costituita dall'esistenza del contratto di affitto. La società ha proposto ricorso in cassazione, lamentando violazione e falsa applicazione dell'articolo 30, comma 1, legge n. 724/1994, per avere la Ctr erroneamente applicato la norma in parola al caso di specie. I giudici di legittimità hanno ritenuto infondato il motivo di doglianza e rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente. Il mancato superamento del test di operatività costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società sicché, trattandosi di presunzione legale relativa, è onere del contribuente di *"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"*.

La presente controversia è incentrata proprio sull'estensione dell'onere probatorio a carico del contribuente, ossia della sua capacità di dimostrare l'esistenza delle suddette situazioni. Nel caso di specie la società aveva invocato come causa del mancato raggiungimento della soglia minima

presunta di ricavi l'esistenza del contratto di affitto afferente all'unico immobile della società, caratterizzato da un canone particolarmente basso perché stipulato molti anni addietro rispetto al periodo d'imposta controllato e da tempo non più riveduto in relazione all'ammontare del canone. I giudici di legittimità ritengono, avallando sul punto la decisione della Ctr, che il contratto di affitto di azienda non possa essere qualificato come causa straordinaria, indipendente dalla volontà del contribuente, per la disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 30, vigente *ratione temporis*, che disponeva che, se il reddito dichiarato dalla società non operativa fosse risultato inferiore a quello minimo, il reddito potesse essere determinato induttivamente in misura pari a quello presunto.

Al contrario il negozio è esso stesso espressione della manifestazione di volontà della società controllata con la conseguenza che, per essere esonerato dalla disciplina antielusiva, il contribuente è tenuto a dimostrare che all'epoca della stipula dell'atto "*determinate ragioni oggettive - che non si riducono, né si condensano nella manifestazione della volontà contrattuale che conduce alla stipula dell'affitto - non consentivano la pattuizione di un canone più alto*" attraverso, ad esempio, la produzione di documentazione attestante le condizioni di mercato dell'epoca o specifiche ragioni oggettive, espresse da dati ed elementi concreti, che non consentivano la pattuizione di un canone più alto.

Ai fini del superamento della prova, pertanto, non è sufficiente l'allegazione di un contratto e la mera dichiarazione dell'impossibilità giuridica di aumentare unilateralmente il canone d'affitto del cespite aziendale per il superamento del test di operatività essendo, invece, necessario fornire giustificazione atta a dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla volontà del contribuente, che avevano impedito la pattuizione di un canone adeguato e la realizzazione di maggiori ricavi.

Corte di Cassazione: sentenza 28 febbraio 2017, n. 5080

Con riguardo alle condizioni particolari di mercato si segnala innanzitutto la sentenza 28 febbraio 2017, n. 5080, nella quale è stato affrontato il caso di una società avente come oggetto sociale l'acquisto, la vendita, la permuta ed il noleggio di macchinari ed attrezzature speciali per lavori edili nel settore pubblico mediante l'impiego dell'unico bene strumentale costituito da una fresa escavatrice da impiegare e noleggiare per la realizzazione della metropolitana, che in un

periodo d'imposta non aveva prodotto ricavi non essendo la società riuscita a stipulare contratti di noleggio. La Commissione di merito aveva ritenuto che "le condizioni particolari di un mercato altamente specializzato in cui poter utilizzare la fresa e la mancata stipula di altri contratti di affitto della macchina, nel gioco economico della domanda e dell'offerta, avevano comportato una obiettiva e non contingente situazione di impedimento della società ad operare", dipesa "non tanto dalla volontà della società ma dalla non convenienza delle offerte di noleggio della fresa, che si traduceva in una obiettiva situazione di impedimento al suo uso proficuo e redditizio".

La Suprema Corte ha condiviso tali conclusioni, stabilendo che la nozione di "impossibilità" va intesa "non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato".

Tale condivisibile principio potrebbe trovare applicazione anche nel caso dell'affitto dell'unica azienda e, in generale, in tutti quelli in cui l'attività imprenditoriale ha ad oggetto beni aventi un mercato limitato, delle cui caratteristiche e variazioni nel corso del tempo va tenuto necessariamente conto ai fini dell'applicazione della disciplina in esame.

La stessa Corte ha confermato, nella ordinanza n. 31626/2019, che "la impossibilità, per situazioni oggettive di carattere straordinario, di conseguire il reddito presunto ... la cui prova è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato".

Dall'esame della giurisprudenza di legittimità emerge, pertanto, la conferma che va tenuto conto delle concrete e particolari condizioni del mercato nell'ambito del quale opera la società, le cui caratteristiche e variazioni nel corso del tempo influenzano senza dubbio il risultato del test di operatività.

C.T.R. di Aosta, sentenza n.1/2 del 2 gennaio 2017

Anche la giurisprudenza tributaria territoriale ha ricordato che in materia di società di comodo o non operative spetta al contribuente dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni, indipendenti dalla propria volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto. La CTR di Aosta, ispirandosi alla pronuncia n. 21358/2015 della Suprema Corte, in questo caso ha ritenuto fondato l'appello dell'Ufficio in un contenzioso proposto avverso il diniego di disapplicazione di norme tributarie antielusive ex art. 37-bis, comma 8, DPR 600/1973,

non reputando valide le argomentazioni addotte dal contribuente per la disapplicazione della normativa antielusiva, non avendo fornito prove puntuali e documentate comprovanti l'impossibilità di conseguire dei ricavi. Tanto premesso, e tornando al caso di specie, una S.r.l. campana chiedeva la disapplicazione della normativa antielusiva in materia di società di comodo, ma si vedeva opporre un diniego dall'Agenzia delle Entrate, con l'argomento che la situazione d'inoperatività era dovuta a una libera scelta imprenditoriale a fronte della quale non era configurabile l'impedimento oggettivo legittimante la disapplicazione dell'articolo 30 della legge 724/1994. Al riguardo la società era passata dalla produzione di lamiere per automobili a quella di pannelli solari, giustificando che il settore auto era evidentemente in crisi. Dopo due giudizi tributari sfavorevoli alla società contribuente, la controversia è arrivata in Cassazione. I giudici di legittimità, ispirandosi ai principi di una recente giurisprudenza (Cass. Sez. 5 n. 5080/2017, Cass. Sez. 5 n. 16204/2018), hanno chiarito che la nozione di impossibilità del conseguimento di ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo determinati ai sensi dello stesso articolo deve essere intesa "non in termini assoluti quanto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni sul mercato".

Per gli Ermellini, nelle sentenze dei giudici tributari è mancata qualsiasi considerazione relativamente alle condizioni di mercato (crisi del settore automobilistico) che avevano determinato la scelta della riconversione nel settore della produzione di pannelli solari termici rispetto all'ambito originariamente individuato della lavorazione di lamiere metalliche.

Alla luce di quanto esposto i Supremi Giudici, accogliendo il ricorso della contribuente hanno commentato che: "...spettando quindi alla società di provare l'esistenza di situazioni oggettive che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto questa Corte ha chiarito che la nozione d'impossibilità di cui al comma del succitato art. 30 del conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi della stesso articolo debba essere intesa «non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato» (cfr. Cass. sez. 5, 28 febbraio 2017, n. 5080; in senso conforme Cass. sez. 5 20 giugno 2018, n. 16204).

Cassazione Civile, Sez. V, 24 febbraio 2020, n. 4850

Nel caso di specie, il contribuente ricorreva in Cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana con cui veniva confermata la natura di società non operativa come da avviso di accertamento impugnato, e deduceva, tra i motivi d'impugnazione, l'illegittima predeterminazione presuntiva da parte dell'Agenzia delle Entrate del proprio reddito, l'omessa valutazione di circostanze fattuali atte a documentare in concreto la propria operatività nonché di congiunture che avevano reso oggettivamente impossibile il raggiungimento di ricavi in linea con i parametri del test di operatività, determinanti fattispecie di esclusione dalla disciplina (nella specie, l'ammissione della compagine alla procedura di concordato preventivo).

La Corte di merito era infatti addivenuta alla conferma dell'atto impositivo in ragione principalmente delle condotte illecite perpetrate dai soci amministratori che, distraendo le risorse finanziarie della Società, avrebbero artatamente determinato l'attivazione del concordato preventivo, preconstituendosi una clausola di esclusione dalla disciplina sulle Società di comodo. Conseguentemente, in ragione del generale principio antielusivo immanente nell'ordinamento, l'ammissione al concordato doveva ritenersi non opponibile all'Amministrazione Finanziaria.

La Corte di Legittimità, in accoglimento delle doglianze del ricorrente, con la pronuncia in commento cassava la sentenza impugnata e rinviava la causa alla CTR della Toscana in diversa composizione.

In materia di società di comodo, la normativa stabilisce una presunzione, superabile da parte del contribuente attraverso la dimostrazione di situazioni oggettive e specifiche che abbiano reso impossibile il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto. Pertanto, laddove il contribuente fornisca elementi a riprova dell'esistenza, nell'anno di riferimento, dell'effettivo svolgimento dell'attività imprenditoriale, nonché di situazioni di obiettivo impedimento di ricavi in linea con quelli del test di operatività, il giudice di merito è tenuto ad una attenta ed adeguata valutazione delle stesse, non limitandosi a recepire acriticamente le circostanze contenute nell'avviso di accertamento, circostanze riguardanti l'attività distrattiva perpetrata dai soci.