

***Società di comodo, finalità e prova contraria
Presunzione superabile con lo svolgimento di attività***

La Cassazione, con l'ordinanza 16 maggio 2023, n. 13336, ha confermato in tema di società di comodo alcuni importanti principi circa la finalità di contrastare solo gli enti che non svolgono un'effettiva attività commerciale e sono meri veicoli societari utilizzati per intestare beni nella disponibilità dei soci e, viceversa, di non penalizzare quegli enti che svolgono un'effettiva attività imprenditoriale.

Quadro introduttivo

L'ordinanza 13336/2023 esclude alcune pericolose derive interpretative circa l'applicazione della disciplina delle società di comodo e ribadisce l'effettiva finalità della disciplina di perseguire i (soli) schermi societari per i beni dei soci che non esercitano effettivamente un'attività di impresa e di non colpire le società che **esercitano effettivamente attività di impresa** ma che non riescono a superare l'«*anacronistico test di operatività*» **(1)**: l'arresto si pone esattamente in linea con le indicazioni comunitarie sul contrasto alle (sole) «*società senza impresa*» **(2)** e con la recente legge di riforma del sistema fiscale **(3)**.

Fattispecie

La fattispecie sottesa alla pronuncia in commento trae origine da un ricorso contro un avviso di accertamento emesso a seguito di verifica dello *status* di società non operativa in capo ad una srl in liquidazione: il ricorso si fondava sulla sussistenza di oggettive situazioni che avevano impedito il conseguimento dei ricavi nella **misura minima prevista** dalla disciplina sulle **società di comodo**.

Entrambi i giudizi di merito si erano conclusi con la soccombenza dell'agenzia delle Entrate perché i giudici di merito avevano ritenuto che lo stato di liquidazione della società protratto per anni giustificasse la disapplicazione della presunzione di non operatività.

La Cassazione, nell'ordinanza 13336/2023, ha ribadito alcuni importanti principi circa l'ambito di applicazione della disciplina pur accogliendo (con rinvio) il ricorso dell'agenzia delle Entrate perché, con riferimento alla specifica fattispecie, i giudici di merito non avrebbero considerato che lo **stato di liquidazione** protratto «*da quasi dieci anni*» fosse «*conseguente, comunque, a scelte della società, incapace in questo lungo lasso di tempo di definire i rapporti pendenti*».

L'arresto è interessante in ordine ai principi richiamati (e su cui ci si intende soffermare *infra*) anche se la conclusione non appare del tutto convincente.

In estrema sintesi (intendendosi soffermare sui principi citati dalla sentenza), infatti, il Provvedimento 23681/2008 del Direttore dell'agenzia delle Entrate prevede espressamente l'ipotesi di «*società in stato di liquidazione*» proprio tra le cause di disapplicazione della società di comodo.

Il riferimento alla circostanza che il contribuente in «*quasi dieci anni*» non sarebbe stato in grado di «*definire i rapporti pendenti*», inoltre, pare richiamare quell'orientamento giurisprudenziale (secondo cui le errate scelte imprenditoriali che hanno determinato una contrazione dei ricavi non rappresentano una «*oggettiva situazione*» che consente la disapplicazione della presunzione) che si riteneva invece superato dai più recenti arresti giurisprudenziali che, invece, valorizzando la *ratio* della disciplina (contrastare le sole società schermo per l'intestazione di beni nel godimento dei soci), avevano escluso la sindacabilità delle scelte imprenditoriali anche nelle ipotesi di «*inettitudine produttiva dovuta a una mancanza di strategie imprenditoriali*» (4).

Cass. Civ. Ordinanza 13336/2023

L'ordinanza 13336/2023, però, si fa apprezzare perché esclude alcune pericolose derive interpretative e circoscrive la presunzione sulle società di comodo in linea con l'effettiva finalità della disciplina.

L'articolo 30, legge 724/1994, in sintesi, si fonda sulla presunzione che determinati beni del patrimonio societario (immobili, partecipazioni, beni strumentali, crediti, ecc.) sono normalmente in grado di produrre ricavi non inferiori a certi importi (determinati applicando prestabilite aliquote al valore storico del bene). La disposizione, quindi, sottende due **presunzioni legali «a catena»**: con la prima presunzione il test di operatività rappresenta il «fatto noto» che si ricollega al «fatto» presunto di considerare il contribuente come «non operativo»; se questa presunzione trova applicazione perché non viene fornita prova contraria può operare la successiva presunzione che il reddito «non sia inferiore» ai parametri prestabiliti per legge (5).

Il contribuente, pertanto, deve dapprima fornire la dimostrazione che la società è costituita per l'effettivo svolgimento di un'attività di impresa e non al fine di trarre vantaggio dall'intestazione dei beni in realtà nel godimento dei soci: se tale prova è fornita (ad esempio tramite scritture contabili, documentazione commerciale, ecc.), però, non può evidentemente trovare applicazione la seconda presunzione legata alla **dichiarazione dei valori minimi** trattandosi di presunzioni legali «a catena» (6).

La Cassazione, nell'ordinanza 13336/2023, conferma tale impostazione e ribadisce che l'articolo 30, legge 724/1994 intende disincentivare la costituzione di società di comodo, ovvero il ricorso all'utilizzo dello schermo societario per il raggiungimento di scopi eterogenei rispetto alla normale

dinamica degli enti collettivi commerciali (7). La **prova contraria** che il contribuente deve offrire, pertanto, può essere data non solo fornendo la dimostrazione di oggettive situazioni che hanno impedito di conseguire i ricavi minimi ma anche dimostrando la sussistenza di una attività imprenditoriale effettiva. L'ordinanza 13336/2023 conferma che **l'onere probatorio** può essere assolto dando direttamente la prova proprio di quella circostanza che, nella sostanza, dal livello dei ricavi si dovrebbe presumere non sussistente, ovvero dimostrando l'effettivo svolgimento di un'attività imprenditoriale caratterizzata dal lucro obiettivo e dalla continuità aziendale e dunque l'operatività reale della società (8).

L'arresto pertanto pone un freno a quelle derive interpretative che travisano le caratteristiche originarie di colpire (soltanto) le società utilizzate come schermo/involucro per l'intestazione dei beni dei soci ed assurgono a modalità di tassazione minima degli enti societari in funzione del valore degli asset, anche in presenza di attività economica realmente esercitata.

La disciplina sulle società di comodo, d'altra parte, deriva dal più generale divieto desumibile dall'articolo 2248 c.c. di regolare la **comunione dei diritti reali** con le norme in materia societaria che trova spiegazione nella distonia tra l'interesse che la società di mero godimento è diretta a soddisfare e lo scopo produttivo al quale il contratto di società è preordinato; se la società, viceversa, fornisce la prova della propria operatività (prima presunzione), la seconda presunzione sul reddito minimo non può trovare applicazione: la dimostrazione che la società esercita una effettiva attività imprenditoriale e non rappresenta una mera intestazione formale per celare il godimento personale dei beni da parte dei soci, allora, necessariamente esclude la disciplina delle società di comodo.

In definitiva, l'ordinanza 13336/2023 conferma l'interpretazione che esclude l'applicazione della disciplina sulle società di comodo nelle ipotesi in cui il contribuente, al di là dei risultati realizzati in termini di ricavi, fornisca **la prova** del reale esercizio di **una effettiva attività di impresa** e, per l'effetto, che non sussiste una fittizia intestazione dei beni per celare il godimento personale dei soci.

Indicazioni comunitarie e disegno di legge

L'ordinanza 13336/2023 si pone in linea con le indicazioni comunitarie e con il recente disegno di legge di riforma del sistema tributario che comprende anche la disciplina delle società di comodo.

Il Parlamento dell'Unione europea, con la comunicazione A9-0293/001-064, ha elaborato una proposta di direttiva per contrastare le costruzioni societarie fittizie: anche in tale ambito l'indagine è concentrata sulla dimostrazione dell'effettivo svolgimento di un'autentica attività imprenditoriale. Le norme, infatti, troveranno applicazione nei confronti di quei soggetti per i quali

a seguito di un *substance test* si potrà ipotizzare l'assenza di una effettiva attività di impresa e la mera finalità di ottenere vantaggi fiscali (9).

La prima fase consiste nella individuazione delle imprese con elevato rischio quando ricorrono una serie di **indicatori**:

- 65% dei ricavi rappresentati da *passive income*,
- svolgimento di **attività transfrontaliera** (che ricorre quando oltre il 55% del valore degli attivi è realizzato in uno Stato diverso da quello di residenza dell'impresa ovvero quando oltre il 55% dei redditi è generato tramite operazioni transfrontaliere),
- **esternalizzazione** della **gestione** delle operazioni ordinarie e del processo decisionale relativo a funzioni significative a terze parti.

Le imprese ad alto rischio che si ritrovano in tali condizioni dovrebbero documentare la sussistenza di una serie di **indicatori di sostanza economica**:

- disponibilità di locali/immobili nello Stato membro di residenza,
- possesso di un conto corrente proprio e attivo nel territorio dell'Unione europea,
- presenza in loco di amministratori o dipendenti con reale potere di amministrazione e gestione.

Le amministrazioni finanziarie degli Stati membri possono valutare queste informazioni e, in assenza anche di uno solo degli indicatori della sussistenza di sostanza economica, potranno presumere che la società sia «senza impresa» ed utilizzata come mero schermo e di comodo: la società, a sua volta, potrà fornire informazioni e documentazione per superare l'operatività della presunzione.

Anche il disegno di legge di riforma del sistema fiscale si muove nella stessa direzione di circoscrivere la disciplina sulle società di comodo in linea con la sua vera finalità al contrasto di quei fenomeni in cui le società sono utilizzate come mera scatola dei beni in realtà nel godimento personale dei soci e, viceversa, di non penalizzare le società che esercitano una effettiva attività imprenditoriale. La **revisione** della **disciplina** delle **società di comodo**, infatti, dovrà essere operata con, tra l'altro, «*l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentono di individuare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia d'imposta sul valore aggiunto, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea*» (10). Il Legislatore delegante, come chiarito anche nella relazione governativa, ha inteso operare una profonda revisione della disciplina delle società non operative al fine di ricondurre la normativa alla sua *ratio* originaria di contrastare le società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività di impresa; per tali società è stabilita, ai fini Iva, la indetraibilità dell'imposta pagata per l'acquisto di determinati beni che sono messi a disposizione dei soci (e loro familiari) gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale: gli stessi principi come quelli elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea devono essere utilizzati al fine di individuare le società considerate senza impresa ai fini delle imposte sui redditi. L'auspicio è che la novella

recuperi le finalità originarie che la disciplina sulle società di comodo doveva perseguire e che nel tempo sono andate perse trasformandola in una **tassazione di ricavi minimi** che penalizza (spesso) anche società che svolgono una effettiva attività di impresa e che per ragioni oggettive non superano il test di operatività.

Sindacato in Cassazione

Un ultimo profilo di interesse è che l'ordinanza 13336/2023 conferma l'orientamento che ritiene sindacabile in cassazione la sussunzione dei fatti presi in considerazione dal giudice di merito per valutare l'esistenza dei presupposti per il superamento della presunzione di società di comodo.

La Cassazione ha, infatti, affermato il principio che fa parte del **sindacato di legittimità**, sotteso al paradigma di cui al n. 3 dell'articolo 360 c.p.c., il controllo se la fattispecie concreta, come ricostruita dal giudice di merito (e, dunque, senza che si debba procedere ad un nuovo apprezzamento), è stata da questi correttamente ricondotta alla fattispecie giuridica astratta sottesa all'articolo 30, legge 724/1994 **(11)**.

In altre parole, secondo la Suprema Corte, il giudizio di cassazione può avere ad oggetto il sindacato di legittimità sul **vizio di sussunzione** consistente nella valorizzazione da parte del giudice di merito di fatti che esulano, viceversa, dall'ambito applicativo della fattispecie astratta sottesa alla norma sulle società di comodo: tale sindacato, infatti, non si traduce nella richiesta di una rivalutazione di fatti già apprezzati nel giudizio di merito, che non sarebbe consentita in sede di legittimità, bensì nel sindacato circa la corretta sussunzione del caso concreto nella fattispecie astratta delineata dalla disciplina di legge.

Tale precisazione pare di non poca rilevanza considerato invece che, proprio con riferimento agli elementi di fatto che delineano la sussistenza della fattispecie astratta di una norma, è spesso incerto il confine delle censure che possono essere comprese nell'articolo 360, n. 3, c.p.c. e quelle, viceversa, **inammissibili**: l'ordinanza 13336/2023, invece, conferma l'interpretazione che fa rientrare nel giudizio di legittimità il sindacato sulla sussunzione degli elementi di fatto che determinano l'applicazione della disciplina sulle società di comodo.

Note:

(1) Così L. Gaiani, *Sulle società di comodo revisione dei parametri per i test di operatività*, ne *Il Sole 24 Ore* del 17 marzo 2023.

(2) Comunicazione A9-0293/001-064 del Parlamento dell'Unione europea.

(3) Disegno di legge Numero AC 1038 del 23 marzo 2023.

(4) Per un commento su tali orientamenti giurisprudenziali M. Doglio, *Società di comodo e «inettitudine produttiva»*, in *La Settimana Fiscale*, 2021, 40, e M. Doglio, *Società di comodo: disapplicazione della presunzione*, in *La Settimana Fiscale*, 2021, 29.

(5) Cass. 16472/2022: «La disciplina opera su due diversi livelli. Ad un primo livello, fornisce la definizione di "non operatività" degli enti (cd. test di operatività), attraverso un confronto tra i proventi derivanti dall'attività d'impresa, emergenti dalla contabilità, e quelli individuati applicando specifici coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e delle altre immobilizzazioni della società. Ad un secondo livello, per i soggetti che non hanno superato il test di operatività, scatta la presunzione di un reddito minimo, che viene determinato in rapporto al valore dei beni della società, ai quali sono applicati altri coefficienti (Cass. 1898/2022)». Nello stesso senso, Cass. 13225/2022 e Cass. 30762/2022.

(6) D. Deotto e L. Lovecchio, *Presunzione vincibile anche con la prova dell'attività*, ne *Il Sole 24 Ore* del 17 maggio 2023.

(7) Anche per la prassi ministeriale «La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, allo scopo di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, di 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. In sostanza, la richiamata disciplina intende 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» Cm 5/E/2007.

(8) Cm 7/E/2013: La «disciplina sia stata concepita per contrastare le società che, indipendentemente dall'oggetto sociale adottato, gestiscono il proprio patrimonio essenzialmente nell'interesse dei soci senza esercitare un'effettiva attività d'impresa. La ratio di tale normativa risiede, quindi, nella volontà di impedire il proliferare di società costituite esclusivamente con l'intento di conseguire finalità estranee alla causa sociale, sostanzialmente prive dello scopo lucrativo. Allo stesso modo, la disciplina in esame intende scoraggiare la permanenza in vita di società, costituite senza finalità elusive, ma prive di obiettivi imprenditoriali concreti e immediati, cioè di società che - per diverse ragioni - non svolgono alcuna effettiva attività imprenditoriale».

(9) Sul tema G. E. Degani, *Società di comodo, stretta del parlamento europeo: il test diventa più stringente*, in *Norme e Tributi Plus*, 1° febbraio 2023.

(10) Articolo 9, comma 1, lett. b).

(11) *Ex multis*, Cass. 6459/2023 e giurisprudenza ivi citata.