



@bollettinoADAPT in collaborazione con ANCL Veneto
numero 2, 3 febbraio 2015



Società di comodo: limiti agli accertamenti in presenza di attività imprenditoriale

di Renzo Ghiotto

Tag: #societadicomodo #attivitàimprenditoriale #accertamenti #agenziaentrate

Premessa

Una recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto (sentenza n. 2064/30/14 del 17 novembre 2014, depositata il 15 dicembre 2014) ha posto dei limiti ben precisi all'attività di accertamento in materia di "società di comodo".

La legge n. 724 del 1994 ha introdotto un particolare regime fiscale in relazione ad alcune società commerciali (siano esse di capitali o di persone) che si presumono "non operative" o di "comodo" al fine di disincentivare il ricorso allo strumento societario, quando non usato per svolgere un'attività d'impresa, ma per usufruire di taluni benefici giuridici e fiscali.

Si è cercato di penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci invece di esercitare una vera e propria attività commerciale.

Sono pertanto **considerate "di comodo" quelle società che il legislatore presume non siano operative e risultino costituite solo a scopi elusivi**. Alle società di comodo viene obbligatoriamente attribuito un reddito minimo. L'individuazione di queste società avviene attraverso un test di confronto tra i ricavi dichiarati e i ricavi presunti che la società si stima dovrebbe generare in base ai valori iscritti all'attivo di bilancio (test di operatività); il passo successivo ovvero la determinazione del reddito minimo da attribuire alla società di comodo avviene in maniera matematica attraverso un calcolo che si effettua applicando talune percentuali prefissate al valore delle attività patrimoniali dell'anno in corso. Sono inoltre previste forti limitazioni alla gestione dell'eventuale credito IVA ed al riporto dello stesso.

Unica possibilità per non vedersi attribuire un reddito minimo, secondo l'Amministrazione finanziaria, sarebbe quella di richiedere tramite interpello preventivo la disapplicazione della disciplina. Oltre a ciò, il comma 4-ter dell'art. 30 della legge n. 724/1994 demanda ad appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia dell'entrate l'individuazione di cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative.

Il caso

L’Agenzia delle entrate rettificava in aumento il reddito dell’anno 2007 di una SAS, esercente attività di viticoltura, in applicazione della disciplina sulle cosiddette “società di comodo”.

In precedenza la società aveva presentato istanza di disapplicazione della normativa perché: a) le società che operano nel settore agricolo sono particolarmente colpite dalla norma antielusiva, in quanto l’attività agricola, basata sulla conduzione di terreni, richiede un patrimonio immobiliare più elevato rispetto alle altre attività, a fronte, in proporzione, di una redditività più bassa; b) l’attività agricola, in crisi da anni, presentava prezzi stabili a fronte di aumento dei costi; c) in particolare il prezzo del vino (oggetto dell’attività della società) aveva subito una notevole flessione; d) la redditività di un’azienda agricola è di per sé un dato oggettivo, in quanto quasi esclusivamente legata alla capacità produttiva del terreno (e solo marginalmente ad altri fattori), e che il valore della produzione è verificabile con dati oggettivi (ad esempio i mercuriali della Camera di Commercio).

L’Agenzia delle entrate - Direzione regionale del Veneto - respingeva l’istanza di disapplicazione, limitandosi a considerare «vaghe e generiche» le argomentazioni della società.

Successivamente, nel corso dell’attività istruttoria, la società produceva ulteriore documentazione: il registro cespiti, una relazione sull’attività svolta nel corso dell’anno e una perizia giurata di un agronomo, la quale forniva una serie di dati riguardanti la superficie coltivata, il vino prodotto, le bottiglie vendute, l’avanzata età del titolare, la collaborazione di personale dipendente e le prospettive future dell’azienda.

In buona sostanza **la società sosteneva di avere effettivamente esercitato l’attività agricola**, pur non riuscendo a raggiungere il livello di ricavi preteso dalle norme sulle “società di comodo”. Tale normativa si renderebbe applicabile solo in assenza di esercizio di attività commerciale, non per il mero mancato raggiungimento di un preteso livello di ricavi.

Sosteneva inoltre che il Provvedimento 11 giugno 2012 dell’Agenzia delle entrate (avente ad oggetto *Individuazione di determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società in perdita sistematica di cui all’ articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, senza assolvere all’onere di presentare istanza di interpello ai sensi dell’ articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ed integrazione del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, in materia di cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società di comodo di cui all’ articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724*) aveva effetto retroattivo.

Con detto provvedimento **l’Agenzia delle entrate ha riconosciuto che possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo**, senza dover assolvere all’onere di presentare istanza di interpello, le società agricole che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell’articolo 2135 del codice civile (lo svolgimento di attività agricola viene classificato dalla stessa Agenzia delle entrate come “situazione oggettiva” – cfr. il comma 5 dell’articolo unico del Provvedimento 11 giugno 2012).

La ratio della norma è facilmente individuabile ed è perfettamente sovrapponibile alle argomentazioni usate della società ricorrente sia nell’istanza disapplicativa che durante l’attività istruttoria: **la redditività di un’azienda agricola è di per sé un dato oggettivo**, in quanto quasi esclusivamente legata alla capacità produttiva del terreno (e solo marginalmente ad altri fattori), e che il valore della produzione è verificabile con dati oggettivi. Per questo si è, finalmente, stabilito,

che la disciplina sulle società di comodo non può essere applicata in agricoltura.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la possibilità disapplicativa dovrebbe avere effetto a partire dal 2012 (comma 5 dell'articolo unico del Provvedimento 11 giugno 2012), ma è anche vero che stabilire la data di decorrenza esula dai poteri dell'Agenzia stessa, la quale ha solo il potere di individuare «determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni» sulle società non operative (art. 30, comma 4-ter, legge n. 724/1994).

Le norme sulle società di comodo sono collocate «nell'ambito delle disposizioni sull'accertamento» (cfr. *L. Tosi, Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Giuffrè, 1999, pag. 367), sono quindi norme di natura procedimentale, pertanto pacificamente applicabili ai periodi d'imposta precedenti.

Proprio in tema di società di comodo, in merito alla retroattività dell'agevolazione che esclude l'applicazione della normativa nei confronti delle società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore, si sono pronunciate la Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XIII, sentenza 05-01-2011, n. 3, e la Comm. Trib. Prov. Udine, Sez. II, sentenza 16-03-2012, n. 41.

La Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, adita dalla società, accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento (sentenza n. 140/04/13 del 5 luglio 2013, dep. il 19 luglio 2013). La sentenza, pur del tutto condivisibile nelle conclusioni, non lo era altrettanto nelle motivazioni, posto che l'avviso di accertamento è stato annullato perché l'anno 2007 è stato «l'unico anno d'imposta per il quale la società ricorrente non ha rispettato le percentuali e i parametri indicati nell'art. 30» della legge n. 724/1994. Quello che conta invece non è il fatto che il mancato rispetto di percentuali e parametri sia episodico, ma è la presenza di una situazione oggettiva che rende impossibile, in uno o più esercizi, il conseguimento di una determinata soglia di ricavi.

Le statuizioni della Commissione Tributaria Regionale

La Commissione Tributaria regionale, adita in appello dall'Agenzia delle entrate, nella sentenza che qui si commenta ha stabilito due importanti principi:

- **La normativa sulle società di comodo non può essere applicata alle società che svolgono effettivamente un'attività imprenditoriale** (anche se non raggiungono il livello di ricavi preteso). Così si esprimono i giudici di secondo grado: «L'art. 30 della legge 724/94 intende contrastare il fenomeno dell'uso improprio di strutture societarie, le quali, anziché nascere e vivere per il conseguimento del proprio oggetto sociale mediante attività imprenditoriale, sono poste in essere unicamente con lo scopo di detenere beni, mobili ed immobili, realmente a disposizione dell'effettivo proprietario e, anche, per portare a deduzione dei costi che hanno poco o nulla a che fare con l'esercizio dell'attività denunciata. In altre parole, per combattere il fenomeno delle c. d. "società di comodo". Sia in sede precontenziosa che in quella processuale, la Sas ha dimostrato che anche nel 2007 ha utilizzato lavoratori dipendenti, che ha venduto un certo numero, anche se modesto, di bottiglie di vino e che, nonostante l'età avanzata del responsabile e la crisi del settore, l'attività imprenditoriale è continuata. A fronte di queste prove, le risultanze di un "test di operatività" avrebbero dovuto essere corroborate da altri dati e notizie finalizzati a comprovare l'esistenza di una società di comodo ... In conclusione, l'appello dell'Ufficio deve essere respinto, in quanto è stata dimostrata la natura realmente imprenditoriale, anche se operante in un momento di crisi, dell'Azienda Agricola».

Questo principio si sta consolidando nella giurisprudenza di merito, posto che si sono espresse in senso conforme: Comm. Trib. di I° grado di Trento, sentenza n. 55 del 27/9/2012, Comm. Trib. Prov. di Trapani, sentenza n. 2 del 17/1/2013, Comm. Trib. Prov. di Trapani, sentenza n. 8 del 25/1/2013, Comm. Trib. Prov. di Pistoia, sentenza n. 218/2/13, Comm. Trib. Reg. di Potenza, sentenza n. 14 del 16/1/2014, Comm. Trib. Prov. di Cagliari, sentenza n. 757 del 30/5/2014.

- I provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate che individuano determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare la normativa sulle società di comodo, hanno nella sostanza effetto retroattivo, indipendentemente dalla data stabilita dall’Agenzia Entrate. La statuizione della Commissione Tributaria Regionale (*“Il Collegio ritiene, anche, che il provvedimento del direttore delle Entrate n. 87956 dell’11/6/2012, il quale ha riconosciuto che ‘possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo, senza dover assolvere all’onere di presentare istanza di interpello, le società agricole che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell’art. 2135 c. c. ...’ ha preso atto della particolarità del comparto economico in questione, al quale appartiene la ... Sas. Tale pronunciamento non può non avere effetti su una causa non ancora definitivamente decisa)*), è condivisibile. Anche su questo punto, allo stato, le poche pronunce note sono univoche.

Renzo Ghiotto
Consulente del lavoro - Dottore Commercialista