

## Società di comodo

Giacomo Manzana Elena Iori



**ROVERETO**

Via S. Maria, 55 T 0464.420613  
38068 Rovereto F 0464.458657

**VERONA**

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986  
37135 Verona F 045.509627

**MILANO**

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821  
20145 Milano F 02.48197197

## Sommario

Vie di uscita in caso di comodo .....	3
Situazioni oggettive .....	4
Dimostrazione dell'effettivo svolgimento dell'attività (in sede contenziosa) .....	5
Covid .....	7
Rivalutazione dei beni del Dl 104/2020 rilevanti se effettuata con effetto fiscale .....	8
Abrogazione disciplina società in perdita sistematica - art. 9, comma 1 dl 73/2022 .....	10

## Vie di uscita in caso di comodo

In caso di comodo, prima di trasmettere **la dichiarazione** le **vie di uscita** sono tre:

- 1 **cause di esclusione** previste nell'articolo 30 della legge 724/1994 (da verificare con riferimento all'anno 2021);
- 2 **cause di disapplicazione** automatica contenute nel provvedimento delle Entrate del 14 febbraio 2008 (pure da verificare sul 2021);
- 3 **situazioni oggettive** che hanno impedito di realizzare gli importi minimi di ricavi, proventi e incrementi di rimanenze previsti nel test (da verificare su uno o più anni di calcolo della media: 2019-2021)

**In sede contenziosa** la società deve fornire la prova dell'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale, o delle ragioni che hanno impedito lo svolgimento dell'attività economica, e non soltanto delle oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi (Principio di interpretazione 2/2021 del Modulo 24 Accertamento e riscossione, Sole 24 Ore). In senso non allineata la giurisprudenza di legittimità.

## Situazioni oggettive

L'esistenza di **situazioni oggettive** richieste per uscire dalle società di comodo può essere fatta:

1 **presentando un interpello**. L'interpello va fatto avere alla direzione regionale competente delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi: per l'esercizio 2021 entro il 30 novembre 2022 (le società con ricavi oltre i cento milioni inviano l'istanza alla divisione Contribuenti di Roma).

2 **disapplicazione in modo autonomo** inserendo il codice 2 nelle apposite caselle del rigo RS116 del modello Redditi 2022.

- L'impossibilità di realizzare i ricavi va intesa non in modo assoluto, ma in termini economici e dunque legata alle condizioni del mercato (Cassazione 10158/2020).
- Rileva, ad esempio, la crisi del settore di appartenenza che ha richiesto la riconversione della struttura produttiva (Cassazione 4019/2019).
- Si è inoltre affermata la validità dell'impossibilità di noleggiare un grande macchinario (unico cespite posseduto) a seguito della crisi del settore delle costruzioni in cui esso veniva impiegato.
- Per la disapplicazione del regime sulle società di comodo non è obbligatoria la presentazione dell'interpello, tanto meno l'eventuale risposta negativa non impugnata può costituire la cristallizzazione della posizione. La contribuente, infatti, può sempre dimostrare in giudizio le circostanze che hanno reso impossibile il raggiungimento dei ricavi minimi senza che possa operare alcuna limitazione di sorta. A confermare questi principi è la (Cassazione ordinanza n. 28251/2021).

## **Dimostrazione dell'effettivo svolgimento dell'attività (in sede contenziosa)**

Le situazioni oggettive vengono ritenute rilevanti dal legislatore soltanto ai fini dell'interpello.

**In sede contenziosa** la società deve fornire la prova dell'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale, o delle ragioni che hanno impedito lo svolgimento dell'attività economica, e non soltanto delle oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e dei valori minimi (Principio di interpretazione 2/2021 del Modulo 24 Accertamento e riscossione, Sole 24 Ore). In senso non allineata la giurisprudenza di legittimità.

Infatti, l'istituto delle società “di comodo” contempla due presunzioni legali relative, ossia:

- 1 una prima presunzione, tale per cui le società si considerano non operative se non superano il “test di operatività” ;
- 2 una seconda presunzione, che trova applicazione soltanto all'avverarsi della prima, in base alla quale si presume che, per le società considerate non operative (prima presunzione), il reddito del periodo d'imposta e il valore della produzione netta Irap non possano essere inferiori al minimo forfettariamente determinato.

Si tratta di presunzioni legali cosiddette “a catena” (o doppie presunzioni, tollerate per quelle “legali”).

Il contribuente ritenuto “non operativo” ha, quindi, dapprima l’onere di provare di avere compiuto degli atti economici propri di un’attività imprenditoriale (o dell’impossibilità a compierli). Se tale prova viene fornita, non può, evidentemente, trovare applicazione la seconda presunzione, legata alla dichiarazione dei valori minimi.

Pertanto, la prova contraria non può risultare circoscritta alle oggettive situazioni che rendono impossibile il conseguimento di ricavi e dei valori minimi (comma 4-bis dell’articolo 30).

## Covid

Il legislatore non ha ritenuto di intervenire sulla norma sulle società di comodo negli anni interessati dalla pandemia.

La risposta all'interrogazione parlamentare **del 23 giugno 2021, n. 5-06289**, lascia intendere che il regime emergenziale non costituisce una causa di disapplicazione automatica.

Gli esercizi 2020 e 2021 costituiscono, comunque, periodi di non normale svolgimento dell'attività per tutte le imprese che, operando nei settori (ad esempio **alberghiero, ristorazione** e così via) che sono stati colpiti dai provvedimenti restrittivi emanati per far fronte alla crisi pandemica, hanno subito cali di fatturato. Lo stesso per **i settori dell'indotto** che pure hanno subito un calo nei ricavi a seguito della emergenza.

La causa oggettiva (impatto Covid sui ricavi) dovrà **riguardare gli anni della media** e dunque, ad esempio, l'esistenza di chiusure imposte dalle autorità (e di conseguente impossibilità di realizzare i ricavi) anche soltanto nel 2020 oppure nel 2021: l'impatto deve essere tale da portare la media al di sotto del volume di ricavi minimi.

Una volta individuata e documentata la situazione oggettiva, la società può

- farsi confermare la disapplicazione presentando un interpello probatorio.
- (in alternativa) si procede alla disapplicazione autonoma inserendo il codice 2 nelle apposite caselle del rigo RS116 del modello Redditi 2022.

## **Rivalutazione dei beni del Dl 104/2020 rilevanti se effettuata con effetto fiscale**

Nella compilazione del prospetto del quadro RS, le società che hanno rivalutato i beni avvalendosi del Dl 104/2020, con pagamento dell'imposta sostitutiva, **devono considerare il maggior importo nel calcolo del valore medio triennale.**

I campi RS117 e seguenti sono dedicati alla quantificazione del valore delle immobilizzazioni a cui applicare le apposite percentuali per determinare l'importo dei ricavi minimi necessario per sfuggire al regime delle società di comodo.

Il valore da considerare è quello **medio degli ultimi tre esercizi: 2019, 2020 e 2021**, con ragguaglio ai giorni di effettivo possesso nel corso dell'esercizio (beni acquistati o venduti in corso d'anno).

Si deve assumere il valore fiscale pari al **costo storico** (al lordo degli ammortamenti), compresa, per gli immobili, la quota riferita al terreno sottostante o pertinenziale, pur se non ammortizzabile.



Le rivalutazioni di beni vanno considerate solo se, nell'esercizio, hanno **incrementato il costo fiscale ai sensi dell'articolo 110 del Tuir**. Per la rivalutazione degli immobili o delle altre immobilizzazioni, effettuata, ai sensi dell'articolo 110 del Dl 104/2020, nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, l'impatto sulla disciplina delle società di comodo si ha, solo in presenza di affrancamento del maggior valore iscritto in bilancio (applicazione dell'imposta sostitutiva del 3%), a partire dal periodo di imposta 2021, considerando il valore rivalutato per il test dei ricavi solo per tale esercizio (e per quelli successivi). Come indicato nella circolare 14/E/2017 e nella risoluzione 101/E/2013, infatti, ai fini del calcolo delle risultanze medie dei beni nell'ambito del triennio di cui all'articolo 30 della legge 724/1994, dovranno essere presi in considerazione i valori fiscalmente rilevanti nei singoli periodi d'imposta.

Pertanto, si calcolerà la seguente media triennale:

[(valore 2019 non rivalutato+ valore 2020 non rivalutato + valore 2021 rivalutato): 3].

Esempio: Si consideri ad esempio una società che possiede un fabbricato industriale avente un costo storico pari a un milione di euro e fondo di ammortamento pari a 60mila euro.

Nel bilancio 2020 si procede ad una rivalutazione del bene (con pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%) iscrivendo all'attivo un maggior importo di 400mila euro. Il valore medio da inserire nel rigo RS118 si calcola come segue:  $[(1.000.000 + 1.000.000 + 1.400.000) : 3] = 1.133.333$

## **Abrogazione disciplina società in perdita sistematica - art. 9, comma 1 dl 73/2022**

1. All'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, i commi 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies **sono abrogati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.**

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 (**in generale, dal 2022**) è prevista **l'abrogazione** della disciplina di cui all'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, DL n. 138/2011, in base alla quale sono considerate "**di comodo**" le società c.d. "**in perdita sistematica**", ossia quelle che, pur superando il test di operatività sui ricavi:

- risultano **in perdita per 5 periodi d'imposta consecutivi**;
- **in un quinquennio**:
  - risultano **in perdita per 4 periodi d'imposta**;
  - per il **restante periodo d'imposta** dichiarano un **reddito inferiore a quello minimo** presunto determinato ai sensi dell'art. 30, Legge n. 724/94.

Nella citata Relazione illustrativa il Legislatore evidenzia che per contrastare situazioni di perdite continuative ritenute fiscalmente pericolose, in quanto sintomatiche di redditi conseguiti in situazione di evasione, l'Amministrazione finanziaria dispone comunque **dello strumento ordinario dell'accertamento fondato su presunzioni semplici, con cui è possibile contestare il comportamento manifestamente antieconomico dell'imprenditore.**

Di conseguenza l'abrogazione della predetta disciplina è collegata al fatto che *“non vi è ragione ... per dare ingresso a meccanismi automatici che, proprio per tale loro natura, possono rivelarsi ingiustamente penalizzanti, in special modo in periodi di perdurante crisi economica come quelli attuale”.*