

Antonio Viotto

CONSIDERAZIONI CRITICHE SULLA DISCIPLINA
DELLE SOCIETÀ DI COMODO, ANCHE ALLA LUCE
DELLE RECENTI APERTURE NELLA GIURISPRUDENZA
DI LEGITTIMITÀ

*CRITICAL REMARKS ON THE DISCIPLINE OF SHELL COMPANIES,
ALSO IN THE LIGHT OF RECENT DEVELOPMENTS OF THE
SUPREME COURT'S CASE LAW*

Abstract

Il presente contributo analizza criticamente la disciplina delle c.d. *società di comodo*, focalizzandosi sull'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Dopo un *excursus* sull'instabile quadro normativo di riferimento e sulla rigidità del meccanismo applicativo, vengono messe in risalto alcune più recenti aperture della Corte di Cassazione, per tentare di riequilibrare le parti e attenuare le criticità evidenziate. In particolare, viene dato rilievo alla "inettitudine produttiva" riconosciuta dalla Suprema Corte, tramite la quale essa permette al contribuente di dimostrare la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva. L'obiettivo finale consiste nel riconoscimento della massima estensione del diritto di difesa del contribuente a fronte di una disposizione molto discutibile la quale ribalta su di esso un onere probatorio che può rivelarsi particolarmente ostico.

This paper critically analyses the discipline of so-called shell companies, focusing on the inversion of burden of proof on taxpayer's shoulders. After an excursus on the unstable regulatory framework and the rigidity of the application mechanism, some more recent openings made by the Supreme Court will be highlighted, in an attempt to rebalance the parties and mitigate the critical issues outlined. In particular, emphasis is given to the "productive ineptitude" recognised by the Supreme Court, through which it allows the taxpayer to demonstrate the existence of an effective entrepreneurial activity.

The final objective consists in recognising the maximum extension of the taxpayer's right of defence in face of a highly questionable provision that reverses onto the taxpayer a burden of proof that may reveal itself particularly difficult.

SOMMARIO:

1. L'asistemico quadro normativo di riferimento. – 2. Le difficoltà di individuazione della *ratio* e delle finalità della normativa. – 3. *Segue*: verso una “catastizzazione” delle società di capitali? – 4. *Segue*: dubbi di costituzionalità anche sulla maggiorazione dell'aliquota IRES. – 5. Alcuni correttivi che tuttavia non risolvono le criticità sopra evidenziate. – 6. L'operatività del meccanismo impositivo: la prova dei presupposti da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello. – 7. Il ribaltamento dell'onere probatorio sul contribuente. – 8. Le recenti aperture della Corte di Cassazione sulla prova contraria del contribuente. – 9. I profili procedurali e il loro impatto sull'onere probatorio che grava sul contribuente. – 10. Considerazioni conclusive.

1. *L'asistemico quadro normativo di riferimento*

Obiettivo del presente lavoro è fare il punto sulle criticità che attengono alla disciplina delle c.d. società di comodo, la quale costituisce un esempio emblematico delle difficoltà del legislatore tributario di introdurre norme chiare e stabili, dirette a perseguire finalità ben individuate e rispettose dei principi costituzionali.

Dopo aver esaminato le diverse prospettazioni della dottrina in merito alla natura del meccanismo impositivo ed evidenziato le difficoltà di inquadramento sistematico ed i dubbi di costituzionalità che gravano sulla normativa, il lavoro si focalizzerà su quello che costituisce il fulcro della disciplina, vale a dire l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, con l'intento di criticare l'orientamento giurisprudenziale prevalente, mettendo in luce e valorizzando alcune più recenti aperture della Corte di Cassazione, per tentare di approdare ad una ricostruzione che, facendo leva sull'ampliamento della possibilità di prova del contribuente, consenta di riequilibrare la posizione delle parti e di attenuare, se non eliminare, le criticità in precedenza evidenziate.

Il punto di partenza dell'indagine è il quadro normativo, il quale si presenta alquanto articolato e asistemico, in quanto, all'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 (che, come noto, reca la disciplina base del meccanismo impositivo), si aggiunge quanto disposto dall'art. 2, commi 36 *decies*-36 *duodecies*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, in tema di società in perdita sistematica (tuttavia abrogato dall'art. 9, comma 1, del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022), e a questi si sovrappone, poi, quanto disposto dal medesimo art. 2, comma 36 *terdecies*-36 *quinquiesdecies*, in relazione alla tassazione in capo al beneficiario e all'indedu-

cibilità del costo per la società, in caso di concessione in godimento dei beni dell'impresa ai soci o ai familiari dell'imprenditore a fronte di corrispettivi inferiori ai valori di mercato¹. A tale ultima disposizione, specificamente diretta a contrastare il fenomeno delle società di mero godimento, si affianca infine quella introdotta nell'art. 4, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, il quale esclude dal novero delle attività commerciali, con l'intento di negare la detrazione dell'IVA sugli acquisti, il possesso e la gestione di determinate tipologie di beni, qualora questi vengano dati in godimento personale o familiare ai soci, gratuitamente o verso corrispettivi inferiori al valore normale².

Lo stesso art. 30, peraltro, è stato oggetto di diversi interventi modificativi nel corso del tempo³, frutto di scelte estemporanee, verosimilmente condizionate da esigenze finanziarie contingenti, che hanno via via mutato la fisionomia e le finalità del dispositivo, ma che hanno anche finito per perpetuare la presenza di una norma che – per la sua rozzezza e la sua incoerenza – avrebbe meritato ben altra sorte.

L'instabilità e la asistematicità del quadro normativo, da un lato, e la rigidità del meccanismo applicativo, dall'altro, hanno peraltro contribuito a generare una rilevante conflittualità tra Amministrazione finanziaria e contribuenti: copiosa è sul tema la giurisprudenza, anche di legittimità, la quale ultima, dopo anni di pronunce piuttosto rigide e contrarie alle ragioni dei contribuenti, pare stia di recente assumendo un orientamento più critico, sia rispetto

¹ Da un lato, è stata inserita la lett. *h ter*) nel corpo dell'art. 67 del TUIR, sicché costituisce reddito diverso «la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore»; dall'altro si nega tout court la deduzione dei «costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento».

² In particolare, la richiamata disposizione si riferisce al possesso e alla gestione «di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni».

³ Segnalo, tra gli altri, l'art. 27 del D.L. n. 41/1995, l'art. 3 della L. n. 662/1996, l'art. 35 del D.L. n. 223/2006, l'art. 1 della L. n. 296/2006, l'art. 1 della L. n. 244/2007 e l'art. 7 del D.Lgs. n. 156/2015.

all'impianto generale della disciplina⁴, sia rispetto al delicato e centrale tema dell'ampiezza delle facoltà difensionali delle società che si trovino a dover fronteggiare le contestazioni dell'Agenzia⁵.

In termini essenziali, dobbiamo ricordare che, come anticipato, la disciplina delle società di comodo si basa sull'inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente, al verificarsi di determinate circostanze, attinenti a rapporti di proporzionalità tra i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi diversi da quelli straordinari, risultanti dal conto economico (componenti che d'ora in avanti chiameremo anche semplicemente "componenti positivi rilevanti"), e il costo fiscalmente riconosciuto di alcuni asset della società, rapporti che, nell'intento del legislatore, dovrebbero rappresentare delle soglie minime al di sotto delle quali la società si considera, *iuris tantum*, "non operativa" o "di comodo"⁶.

Dunque, la sproporzione tra la consistenza della struttura patrimoniale

⁴Mi riferisco, in particolare all'ordinanza interlocutoria 19 maggio 2022, n. 16091, con la quale la Corte di Cassazione – pur muovendo da presupposti non del tutto condivisibili (per le ragioni che poi dirò) quanto all'oggetto della prova contraria del contribuente – ha sollevato la questione di compatibilità della normativa in esame con quella dell'Unione Europea. In particolare, le perplessità della Corte attengono: i) alla coerenza del sistema impositivo nazionale, che sarebbe pregiudicata dal fatto che un ente, per non aver superato il c.d. test di operatività per tre anni consecutivi, perderebbe la qualifica di soggetto passivo dell'IVA, mentre al tempo stesso continuerebbe ad essere assoggettato alla tassazione sui redditi secondo il regime degli enti commerciali; ii) al rispetto dei principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità, in considerazione del fatto che il rischio di abuso dello strumento societario (e del connesso regime impositivo) non giustificerebbe il pregiudizio integrale del diritto alla detrazione dell'IVA; iii) alla certezza del diritto e alla tutela dell'affidamento, in quanto il diritto alla detrazione dell'IVA o al rimborso della relativa eccedenza a credito non sarebbe certo al momento di effettuazione dell'operazione, ma sarebbe condizionato al raggiungimento di predeterminati livelli di ricavi da calcolarsi su un arco temporale triennale.

⁵Mi limito qui per ora a segnalare le pronunce della Cassazione 24 febbraio 2021, n. 4946; 24 agosto 2021, n. 23384; 28 settembre 2021, n. 26219 e 23 maggio 2022, n. 16472, sulle quali tornerò nel prosieguo del presente lavoro.

⁶Si tratta di locuzioni utilizzate dal legislatore come sinonimi (nella rubrica e nel testo dell'art. 30), anche se in realtà esse normalmente identificano situazioni diverse. In tal senso, vd. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 354; FALSITTA, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in FALSITTA, *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996, p. 12; nonché, anche per gli accurati riferimenti bibliografici, MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, Pisa, 2017, p. 41 s. Con specifico riferimento alla differenza tra il fenomeno dell'interposizione soggettiva e la figura delle società di comodo, vd. anche ZIZZO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 642-644; LOVISOLO, *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 1695 s.; UCKMAR, *L'«interposizione fittizia» e le «società di comodo» quali ipotesi di reato fiscale*, in AA.VV., *Evasione fiscale e repressione penale*, Padova, 1982, pp. 161-165.

della società e l'entità dei "componenti positivi rilevanti" costituisce il fatto noto dal quale muove il legislatore per presumere che la società non sia operativa e per ribaltare sul contribuente l'onere della prova – sulla cui latitudine ci soffermeremo nel prosieguo – a meno che non verifichi una delle fattispecie di esclusione codificate nel comma 1 dell'art. 30 ovvero nei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia a ciò delegati dal comma 4 *ter* del medesimo art. 30.

Inoltre, la medesima presunzione di non operatività era destinata ad operare⁷ per le società in perdita sistematica, vale a dire le società che presentano dichiarazioni in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi ovvero per quattro periodi d'imposta su cinque consecutivi e in uno dichiarino reddito inferiore a quello minimo di cui ora dirò.

In difetto di prova contraria, poi, scatta una serie di conseguenze penalizzanti per il contribuente, consistenti: i) in un'altra presunzione legale relativa, questa volta concernente il reddito minimo della società, sempre parametrato al costo fiscalmente riconosciuto dei succitati asset; ii) nella limitazione al diritto al riporto delle perdite, le quali possono essere computate in diminuzione solo della quota di reddito eccedente il minimo sopra indicato; iii) nella maggiorazione dell'aliquota IRES di 10,5 punti percentuali; iv) nella sterilizzazione dell'eventuale eccedenza a credito IVA, che non può essere ammessa a rimborso né utilizzata in compensazione o ceduta, e, nei casi più gravi, in cui la non operatività (sempre misurata secondo i parametri di proporzionalità sopra menzionati) si protragga per tre periodi d'imposta consecutivi, non può essere riportata a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

2. Le difficoltà di individuazione della ratio e delle finalità della normativa

Come si può notare, dunque, siamo di fronte ad una disposizione particolarmente severa, nella quale è ancora evidente, nonostante le modifiche che si sono succedute, l'intento del legislatore di osteggiare l'utilizzo di società c.d. di comodo – nell'art. 30 denominate anche «non operative» – costituite per fungere da contenitori nei quali collocare beni che, per motivi più vari, i contribuenti ritengono non opportuno detenere personalmente.

Invero, la norma nasce per contrastare «l'uso improprio della struttura societaria che anziché essere finalizzata all'esercizio produttivo di attività com-

⁷ Posto che, come detto, la disciplina delle società in perdita sistematica è stata abrogata a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.

merciali, viene impiegata per consentire l'anonimato degli effettivi proprietari dei beni intestati alla società cui si unisce spesso la deduzione di costi che hanno poco a che fare con l'attività che, secondo gli statuti sociali, dovrebbe essere svolta dalla società, mentre di fatto detta società si limita alla mera detenzione di beni che sono tenuti a disposizione dell'effettivo proprietario (sia, o no, socio della società in questione)»⁸.

Indubbiamente, la disposizione è idonea a comprendere nel suo ambito di applicazione quelle situazioni nelle quali si assiste ad uno sviamento rispetto alla causa tipica del contratto di società, che l'art. 2247 c.c. individua nello svolgimento in comune di un'attività economica, laddove i beni intestati alla società vengono sostanzialmente tenuti a disposizione dei soci, dissimulando l'esistenza di una comunione di mero godimento.

Essa, tuttavia, per come è formulata, e per come lo è stata in passato, si presta ad essere applicata ad un novero di situazioni ben più ampio, nel quale la società titolare dei beni svolge comunque un'attività economica, anche di carattere commerciale, pur non riuscendo a raggiungere il livello di ricavi o di volume d'affari che il legislatore considera come soglia minima per escludere la non operatività (c.d. test di operatività).

Da questo punto di vista, la disposizione potrebbe apparire non proporzionata rispetto all'obiettivo originariamente indicato dal legislatore di contrasto dell'uso improprio della struttura societaria⁹, un obiettivo – tipicamente dissuasivo – di carattere extrafiscale che, già di per sé, potrebbe far dubitare della legittimità della disposizione, nella misura in cui l'imposta viene utilizzata per raggiungere finalità diverse dall'equa partecipazione alle spese pubbliche e viene, da un lato, parametrata ad indicatori predeterminati, che potrebbero non essere rappresentativi della capacità contributiva effettivamente rea-

⁸ Così si esprimeva la relazione governativa al D.D.L. di accompagnamento alla Legge finanziaria 1997 – L. 23 dicembre 1996, n. 662 (in *Corr. trib.*, 1996, p. 3102); riprendendo concetti in precedenza esposti da TREMONTI, *Il libro bianco del nuovo fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 1994, p. 99.

⁹ Come giustamente rileva NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, p. 498, il fatto che l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione sia circoscritto alle società commerciali, e non comprenda le società semplici, denota come la preoccupazione del legislatore non riguardi tanto, o soltanto, la strumentalizzazione della forma societaria. Più convincente pare allora l'idea che la funzione della norma dovrebbe consistere nel contrasto all'utilizzo dello statuto fiscale dell'impresa commerciale per il mero godimento di beni patrimoniali, il che peraltro spiegherebbe il motivo della mancata applicazione alle società semplici: vd. MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., p. 202 s.

lizzata dalla società, e, dall'altro lato, applicata con un'aliquota maggiorata, pur senza una chiara dimostrazione dell'esistenza di una maggiore capacità contributiva.

È verosimile, ed anche questo traspare dai lavori preparatori, che il giudizio di disvalore nei confronti delle società non operative e la scelta di utilizzare lo strumento fiscale per contrastarle siano stati influenzati da considerazioni – più o meno fondate – di natura più strettamente tributaria, legate ad eventuali benefici fiscali che il contribuente potrebbe ritrarre dall'intestazione dei beni ad una società, rispetto a quello che sarebbe il carico d'imposta in caso di detenzione dei beni individualmente o attraverso una società semplice. Vengono qui in mente, ad esempio, i diversi regimi degli interessi passivi, dei dividendi e delle plusvalenze, di detrazione dell'IVA, tutte situazioni che nel corso del tempo sono state oggetto di interventi normativi che hanno via via eroso quelli che potevano essere dei margini di convenienza e di arbitraggio a favore dell'intestazione dei beni ad una società commerciale, pur senza arrivare ad eliminare la differenza di tassazione del reddito delle società di capitali, rispetto a quella delle persone fisiche.

Dunque, è lecito ipotizzare che la disposizione abbia avuto – ed abbia tuttora¹⁰ – una finalità in senso lato antielusiva, nel senso di essere diretta a contrastare non già, o non soltanto, l'utilizzo distorto della struttura societaria (commerciale), in sé e per sé considerato, bensì assunto quale precondizione per l'ottenimento di benefici fiscali che andrebbero qualificati come indebiti, proprio perché ottenuti attraverso la predetta strumentalizzazione.

Per questa via, la norma può essere ricondotta nell'alveo dei meccanismi aventi finalità più propriamente tributarie, per quanto ciò non sia sufficiente per esprimere un giudizio di piena coerenza e ragionevolezza, essendo evidente lo scarto tra la finalità antielusiva e l'effetto derivante dall'applicazione del dispositivo, che non è diretto a sterilizzare – e, prima ancora, ad individuare – il beneficio fiscale indebito: né sul piano delle imposte sui redditi, laddove la reazione del legislatore consiste nell'attribuzione di un reddito minimo forfettizzato, peraltro assoggettato ad un'aliquota IRES sensibilmente maggiorata, anziché nella disapplicazione delle eventuali disposizioni più favorevoli; né sul

¹⁰ Anche se, da questo punto di vista, una qualche rilevanza sintomatica in senso contrario potrebbe rivestire la modifica introdotta nel comma 4 *bis* dell'art. 30, laddove, a seguito della riforma dell'istituto dell'interpello, quello previsto per la dimostrazione delle «oggettive situazioni», di cui parleremo nel prosieguo, non è più inquadrato nella categoria degli interpelli disapplicativi di norme antielusive, di cui all'art. 11, comma 2, dello Statuto, bensì in quella degli interpelli probatori, di cui all'art. 11, comma 1, lett. b).

piano dell’IVA, laddove si agisce sulla sterilizzazione dell’eventuale eccedenza a credito, anziché sulla detraibilità dell’imposta.

Senza contare che – come detto – la disposizione si sovrappone ad altre che, in modo più selettivo, mirano a contrastare comportamenti ritenuti elusivi, sterilizzando i benefici dagli stessi derivanti¹¹, andando a comporre un quadro poco coerente e ridondante, anche se visto nella sola prospettiva del contrasto a fenomeni di elusione o di abuso del diritto.

3. Segue: verso una “catastizzazione” delle società di capitali?

Già prima di tali modifiche, comunque, era stata prospettata l’idea che la pretesa di forfettizzare un reddito minimo, parametrato al costo fiscalmente riconosciuto dei beni patrimoniali, potesse sottendere la volontà di utilizzare la disposizione *de qua* per contrastare comportamenti più propriamente evasivi¹², consistenti nell’occultamento di ricavi o nella sovraesposizione di costi, in un contesto di antieconomicità predeterminata sulla scorta della predetta sproporzione tra il volume dei “componenti positivi rilevanti” (o del volume d’affari, per quanto concerne l’IVA) e la consistenza della struttura patrimoniale della società.

Ma anche questa ipotesi ricostruttiva non va esente da critiche sul piano della coerenza e della ragionevolezza: intanto perché l’idea che il mancato raggiungimento di certe soglie di “componenti positivi rilevanti” sia un evento sintomatico di evasione appare piuttosto arbitraria, sia di per sé, sia, a maggior ragione, in mancanza di una dimostrazione scientifica circa la correlazione che il legislatore ha fissato tra il costo fiscalmente riconosciuto di certi asset e il volume di componenti positivi dagli stessi ritraibile. Meno arbitraria dovrebbe essere, in questa prospettiva, la presunzione basata sull’esistenza di un congruo numero di esercizi in perdita¹³, trattandosi di una situazione che, secondo l’*id quod plerumque accidit*, potrebbe confliggere con quella che costituisce la normale logica economica sottesa all’esercizio di un’attività commer-

¹¹ Mi riferisco alle disposizioni introdotte con riferimento ai casi di concessione in godimento di beni sociali ai soci e ai loro familiari, a titolo gratuito o verso corrispettivi inferiori ai valori normali, su cui ho detto nel precedente paragrafo.

¹² In tal senso vd. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, p. 1097 s.; possibilista in tal senso è anche MELIS, *Ancora in tela di società di comodo e presunzione di evasione*, in *Dialoghi trib.*, 2006, p. 1323.

¹³ Di cui all’art. 2, comma 36 *decies*-36 *duodecies*, del D.L. n. 138/2011.

ziale e potrebbe legittimare l'ipotesi che il contribuente, nonostante la realizzazione di perdite ripetute, trovi la convenienza a continuare nell'esercizio dell'impresa in operazioni che non vengono dichiarate o nel fittizio sostenimento di costi. Il che non fa venir meno i rilevanti profili di criticità che inficiano la disciplina delle società in perdita sistematica, profili che attengono alla mancata fissazione di soglie quantitative alle perdite necessarie per rientrare nel novero delle società di comodo (sicché, potrebbero finire per essere considerate tali anche società con modeste, ancorché reiterate, perdite fiscali, ma con rilevanti volumi di ricavi e utili di bilancio) e alla più generale arbitrarietà della presunzione di non operatività semplicemente fondata sull'esistenza di perdite ripetute¹⁴.

In ogni caso, non si spiega, neppure in una logica antievasiva, la scelta di aumentare di ben 10,5 punti percentuali l'aliquota IRES da applicare sul reddito delle società di capitali considerate come non operative, a maggior ragione se si condivide l'idea dell'Agenzia di applicare tale maggiorazione anche se queste hanno dichiarato un reddito superiore al minimo, pur non avendo superato il c.d. test di operatività¹⁵.

Inoltre, anche con riferimento al comparto IVA sfugge la coerenza dell'ipotesi ricostruttiva in esame, laddove, come detto, la conseguenza del mancato superamento del test di operatività non esclude direttamente la detrazione dell'IVA a credito (per ipotesi relativa alla sovrapproduzione di costi), né fa emergere l'esistenza di un debito IVA (per ipotesi corrispondente alle operazioni attive occultate), ma si limita ad agire sull'eventuale eccedenza a credito, senza peraltro escluderne il riporto in avanti, se non nei casi più gravi (mancato superamento del test per tre periodi d'imposta consecutivi). Il che significa che, non solo non verrebbero tassate e sanzionate le conseguenze sul terreno dell'IVA derivanti dall'evasione, ipoteticamente intercettata attraverso l'applicazione del meccanismo in esame, ma anche che l'eventuale credito IVA generato dall'ipotetica evasione di un periodo d'imposta, che, in quanto tale dovrebbe essere sterilizzato, potrebbe invece esse-

¹⁴In senso particolarmente critico nei confronti della disciplina della società in perdita sistematica, vd. PERRONE, *Le società non operative e le perdite di periodo: aspetti problematici*, in *Rass. trib.*, 2021, pp. 41-44.

¹⁵Vd. Circ. Ag. Entrate n. 3/E del 4 marzo 2013: «La base imponibile a cui applicare la maggiorazione Ires in parola è, di norma, il reddito imponibile del periodo d'imposta in cui il soggetto interessato risulta "di comodo" e può essere costituita, a seconda dei casi, dal reddito minimo presunto determinato in base all'articolo 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ovvero dal reddito "ordinariamente" determinato (qualora quest'ultimo risulti superiore al reddito minimo presunto)».

re utilizzato in un periodo d'imposta successivo in cui venisse superato il test di operatività¹⁶.

Insomma, comunque si guardi la disposizione, non si riesce a pervenire ad una ricostruzione appagante sul piano della ragionevolezza e della coerenza tra le finalità che il legislatore parrebbe aver inteso perseguire e la formulazione del dato normativo.

È chiaro come siamo in presenza di una eterogenesi dei fini, determinata da un modo di legiferare disordinato, poco attento alle implicazioni sistematiche delle disposizioni che vengono emanate ed al rispetto dei precetti costituzionali, troppo spesso influenzato da contingenti esigenze di gettito o da spinte e pressioni derivanti soggetti portatori di interessi particolari.

Viene da chiedersi, allora, data l'insistenza manifestata dal legislatore nel mantenere in vita la disposizione e dato anche l'atteggiamento scarsamente critico manifestato da una parte della giurisprudenza, se ci si debba rassegnare ad avere a che fare con una disposizione concepita per contrastare un fenomeno, quello delle società di comodo (o non operative), nelle quali la struttura societaria viene strumentalizzata per perseguire finalità diverse da quelle tipizzate nella causa del contratto sociale o per ottenere benefici fiscali altrimenti non spettanti, e che parrebbe finire in realtà per sanzionare situazioni nelle quali non si verifica alcun abuso, ma nelle quali si ritiene di poter presumere che il mancato raggiungimento di certe soglie di ricavi sia indice di evasione e si pretenderebbe poi di imporre una redditività minima, parametrata in modo forfettario al costo di certi beni patrimoniali, per di più tassata con un'aliquota IRES sensibilmente maggiorata.

Di qui, peraltro, il passo è breve per approdare ad un'idea di "catastizzazione" delle società¹⁷, nella quale le società commerciali – per il solo fatto di essere tali ed a prescindere dalle finalità perseguite – devono produrre un certo volume di "componenti positivi rilevanti", o un certo volume d'affari a fini IVA, parametrati al costo fiscale di alcuni asset patrimoniali, peraltro secondo una logica di proporzionalità già all'apparenza arbitraria e comunque mai spiegata scientificamente; e, qualora non raggiungano dette soglie minime di ricavi, le società debbono essere tassate su un reddito minimo forfettizzato¹⁸,

¹⁶In argomento vd. anche NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, cit., pp. 506-507.

¹⁷Di «catastizzazione del reddito» parla anche – anch'egli in senso critico – STEVANATO, *Società di comodo, orrore senza fine: da imposta su presunti redditi di fonte patrimoniale a tributo extrafiscale sul patrimonio?*, in *Dialoghi trib.*, 2014, pp. 143-145.

¹⁸Oltre a subire una serie di penalizzazioni sul versante IVA.

anch'esso arbitrariamente parametrato al costo fiscale degli stessi asset, senza la benché minima garanzia che lo stesso sia espressivo della capacità contributiva della società. Ciò che verrebbe tassato sarebbe la «oggettiva potenzialità reddituale» dei beni posseduti dalla società e l'imposizione che ne consegue verrebbe allora ad assumere importanti connotati di patrimonialità¹⁹, con lo scopo di assicurare alla finanza pubblica un concorso minimo da parte dei soggetti societari, sì predeterminabile, ma difficilmente giustificabile in termini di capacità contributiva²⁰, specie in mancanza di una scientifica dimostrazione delle correlazioni previste dal legislatore tra il costo fiscalmente riconosciuto dei beni patrimoniali e la redditività ad essi associata.

4. Segue: dubbi di costituzionalità anche sulla maggiorazione dell'aliquota IRES

Il tutto aggravato dal fatto che tale reddito viene assoggettato ad un'aliquota IRES maggiorata, che – in mancanza di una maggiore capacità contributiva rispetto al reddito dichiarato dalle altre società, a parità di importo – assume i tratti di una misura para-sanzionatoria, con una palese ed inaccettabile deviazione rispetto alla funzione del tributo – e quella dell'imposta, in particolare – ed una conseguente violazione degli artt. 3 e 53 Cost.²¹.

Giova, infatti, in proposito rammentare che, secondo il consolidato orientamento della Corte costituzionale²², «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione». Ne consegue che, rispetto ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è «chiamata a verificare che le distinzioni

¹⁹ In tal senso, vd. BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018, p. 759 (che parla di surrettizia tassazione del patrimonio); PEVERINI, *La natura patrimoniale dell'imposta sulle società di comodo*, in *Dialoghi trib.*, 2014, p. 132 s.

²⁰ Come giustamente segnala anche SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in TOSI (a cura di), *Le società di comodo*, Padova, 2008, pp. 67 e 68. Anche NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, cit. pp. 506 e 511, evoca l'esistenza di una sorta di minimum tax di dubbia costituzionalità, anche sotto il profilo della ragionevolezza.

²¹ Dubbi sulla legittimità costituzionale della maggiorazione dell'aliquota IRES per le società di comodo vengono espressi anche da BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, cit., p. 776; e da MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., p. 272.

²² Vd. da ultimo sent. n. 10 dep. 11 febbraio 2015.

operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere “sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione” (sentenza n. 111 del 1997; *ex plurimis*, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)». Pertanto, «la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell’imposta (sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005)»²³. Ebbene, nel caso di specie, mi pare sia lampante che l’incremento di aliquota IRES per le società di comodo – anche a volerlo inquadrare in un’ottica dissuasiva rispetto alla strumentalizzazione della forma della società commerciale – non trova alcuna giustificazione nella struttura dell’imposta e, soprattutto, in alcun elemento della struttura del tributo che denoti una maggiore capacità contributiva delle società qualificate come di comodo – in quanto tali già penalizzate perché obbligate a dichiarare un reddito minimo forfettizzato, che, come detto, potrebbe non riflettere quello effettivamente prodotto – rispetto alle altre società. Vero che, essendo la maggiorazione limitata alla sola aliquota IRES, si potrebbe pensare che essa sia diretta in qualche modo a “compensare” il mancato assoggettamento ad IRPEF, in capo ai soci persone fisiche, del reddito prodotto o semplicemente attribuito alla società²⁴, il che giustificherebbe la mancata estensione della maggiorazione al reddito delle società di persone commerciali (come noto tassato per trasparenza in capo ai soci), alle quali pure si applica il regime delle società di comodo. Tuttavia ciò potrebbe al limite valere sul presupposto – tutt’altro che realizzato – che il reddito della società di capitali, qualificate come di comodo, non sia distribuito ai soci, il che allora presupporrebbe – in una valutazione di ragionevolezza e di coerenza interna richiesta dalla Corte – che si distinguesse tra le società “strettamente” di comodo (mere intestatarie di beni, che non esercitano alcuna attività commerciale), le società di mero godimen-

²³In argomento vd., tra gli altri, MARONGIU, *Robin Hood tax: taxation without “constitutional principles”?*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1335 s.; BIZIOLI, *L’incostituzionalità delle Robin Hood tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1079 s.; e, più di recente, MARINI-MARINI, *Profili di dubbia costituzionalità del contributo sugli extraprofiti energetici*, in *Fisco*, 2022, p. 3745 s.

²⁴In tal senso, vd. STEVANATO, *Società «di comodo»: un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3889.

to per i soci (nelle quali comunque il beneficio dell'intestazione alla società e della concessione in godimento ai soci è già sterilizzato da altre disposizioni²⁵) e le società che semplicemente non superano il c.d. test di vitalità pur esercitando un'attività commerciale (le quali, come diremo, dovrebbero essere escluse dall'ambito di applicazione della norma, secondo un'impostazione purtroppo non sempre accolta dalla Corte di Cassazione²⁶), e si restringesse l'ambito di applicazione della maggiorazione solo alle prime e non alle altre; e soprattutto presupporrebbe che, in ogni caso, si prevedesse un meccanismo di rimodulazione del prelievo, per tener conto della maggiorazione IRES già applicata, nel momento in cui il reddito fosse distribuito ai soci²⁷.

5. Alcuni correttivi che tuttavia non risolvono le criticità sopra evidenziate

Va detto che i dubbi che aleggiavano sulla disposizione sono solo in parte attenuati da alcune previsioni che mitigano la rozzezza e la severità dell'impianto normativo.

Mi riferisco alla scelta legislativa di assumere, ai fini del test di operatività, i "componenti positivi rilevanti" e il valore dei beni e delle immobilizzazioni in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti, evitando così che il risultato del test possa essere distorto da situazioni contingenti e possa invece riflettere un andamento maggiormente consolidato.

Dall'altra parte, vanno accolte favorevolmente le modifiche che nel corso degli anni sono state introdotte al novero della fattispecie di esclusione, di cui all'art. 30, comma 1, secondo periodo, tese ad ampliare il catalogo delle situazioni al verificarsi delle quali non trova applicazione la disciplina delle società non operative²⁸. Si tratta tuttavia di fattispecie che sembrano essere ispirate a logiche non univoche, che comprendono situazioni nelle quali è ragionevole

²⁵ Mi riferisco alle già richiamate disposizioni di cui all'art. 2, comma 36 *terdecies*-36 *quiesdecies*, del D.L. n. 138/2011.

²⁶ Vd. oltre par. 8.

²⁷ Senza peraltro dimenticare che, come giustamente osserva POGGIOLI, *Gli interventi normativi sulle società «non operative» tra esigenze di gettito e rispetto dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, l'ipotesi sopra formulata, e criticata, pare contraddetta dalla circostanza che la maggiorazione dell'aliquota IRES è destinata ad operare anche nel caso in cui la società e i soci optino per il regime della trasparenza fiscale di cui all'art. 116 del TUIR.

²⁸ Sul punto vd. POGGIOLI, *Le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 al regime delle «società di comodo»: semplice maquillage o intervento di razionalizzazione del sistema?*, in TOSI (a cura di), *Le società di comodo*, Padova, 2008, p. 95 s.; MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., p. 142 s.

ritenere che – a prescindere dal volume dei “componenti positivi rilevanti” – le società siano dotate di una significativa operatività²⁹, accanto a situazioni nelle quali la decisione di adottare la struttura societaria non dipende da una scelta dei soci³⁰, ovvero a situazioni nelle quali è fisiologico che le società non raggiungano determinati livelli di ricavi o di reddito³¹, ovvero ancora situazioni nelle quali è improbabile che la struttura societaria sia stata costituita per ottenere benefici disapprovati dall’ordinamento³², ovvero infine situazioni nelle quali vengono superati altri parametri previsti dall’ordinamento per contrastare comportamenti evasivi³³.

A tali fattispecie, peraltro, vanno aggiunte quelle previste con provvedimento del Direttore dell’Agenzia, al quale il comma 4 *ter* dell’art. 30 rimette – invero senza particolari vincoli e criteri direttivi³⁴ – l’individuazione di «de-

²⁹ Mi riferisco alle fattispecie di cui al n. 6 *bis*) («società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità») e al n. 6 *quater*) («le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale»).

³⁰ Mi riferisco alla fattispecie di cui al n. 1) («soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali»).

³¹ Mi riferisco alla fattispecie di cui al n. 2) («soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta»), al n. 3) («società in amministrazione controllata o straordinaria»), al n. 5) («società esercenti pubblici servizi di trasporto») e al n. 6 *ter*) («società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo»).

³² Mi riferisco alla fattispecie di cui al n. 4) («società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente»), al n. 6) («società con un numero di soci non inferiore a 50») e al n. 6 *quinquies*) («società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale»).

³³ Mi riferisco alla fattispecie di cui al n. 6 *sexies*) («società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore»).

³⁴ Credo tuttavia che la disposizione vada letta in uno con il precedente comma 4 *bis* nel quale – come vedremo nel prosieguo – la legge riconosce al contribuente la facoltà di interpellare l’Agenzia per dimostrare l’esistenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento «dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4». Sicché, piuttosto che ritenere che il legislatore abbia inteso attribuire al Direttore dell’Agenzia un potere sostanzialmente in bianco per l’individuazione delle situazioni di esclusione dall’applicazione della normativa, ritengo sia preferibile pensare che i provvedimenti del Direttore dovrebbero in qualche modo predefinire quelle situazioni oggettive più frequenti, che rendono impossibile il raggiungimento delle soglie previste dalla legge, evitando così ai contribuenti l’onere di presentare un interpello, la cui risposta positiva sarebbe scontata, ma che impegnerebbe comunque l’Agenzia nella gestione della pratica.

terminate situazioni oggettive» in cui le disposizioni in tema di società di comodo non trovano applicazione³⁵.

Senonché, i correttivi alla modalità di computo e l'ampliamento delle fattispecie di esclusione automatica non vanno ad intaccare i dubbi di costituzionalità e di compatibilità con i principi dell'Unione Europea sopra evidenziati, che si appuntano sulla coerenza del meccanismo di inversione probatoria fondato sul mancato raggiungimento di determinate soglie di ricavi, sulla predeterminazione di parametri di redditività, sull'applicazione di un'aliquota IRES maggiorata e sulla negazione del diritto al riporto in avanti dell'eccedenza a credito dell'IVA.

Ora, se si può convenire sul fatto che la presunzione di inoperatività³⁶ possa essere fondata su una massima di esperienza per la quale l'effettivo esercizio di un'impresa dovrebbe implicare una continuità minima di ricavi³⁷ e si

³⁵ Trattasi del Provvedimento del 14 febbraio 2008, Protocollo n. 2008/23681, il quale prevede, in sintesi, che possano disapplicare la disciplina sulle società di comodo, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello, le società: a) in stato di liquidazione (cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata), che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; b) assoggettate ad una procedura di liquidazione giudiziaria (lettera in parte modificata dal successivo Provvedimento Protocollo n. 2012/87956); c) sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario; d) che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato; e) che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo, società escluse dall'applicazione della disciplina delle società di comodo, società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR; f) che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. In tutti questi casi, la disapplicazione opera sempre limitatamente alle predette circostanze oggettive, ai predetti immobili e alle predette partecipazioni.

Successivamente è stato emanato il nuovo Provvedimento Protocollo n. 2012/87956 del 11 giugno 2012, il quale, ad integrazione del precedente, ha previsto la possibilità di disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello, anche in altre situazioni, tra le quali, le società che esercitano esclusivamente attività agricola (nel rispetto di particolari condizioni), le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225, le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore e quelle che si trovano nel primo periodo d'imposta.

³⁶ A differenza di quella di evasione, su cui in precedenza ho esposto le mie perplessità.

³⁷ In questi termini vd., tra le altre, Cass., ord. 19 maggio 2022, n. 16091.

può altresì convenire che vi possa essere una qualche relazione tra gli investimenti patrimoniali effettuati da una società e la produttività e la redditività della stessa, nondimeno ciò su cui non si dovrebbe transigere è la mancanza di dimostrazione scientifica circa lo specifico legame di proporzionalità che il legislatore ravvisa tra i singoli elementi patrimoniali e il volume atteso di ricavi e il livello di reddito³⁸, legame che si esprime in coefficienti di cui è ignoto il procedimento matematico-statistico di formazione, tanto da far supporre che un tale procedimento non esista e che, in realtà, si tratti di cifre arbitrariamente fissate dal legislatore.

Il che determina una perdita di credibilità di detti parametri numerici e seri dubbi sulla loro capacità di esprimere, nel concreto delle situazioni, *l'id quod plerumque accidit*, con una conseguente mancanza in termini di coerenza interna della disposizione, oltre che di capacità di selezionare e discernere le situazioni plausibilmente patologiche – rispetto alle quale si giustifica l'inversione dell'onere probatorio – da quelle che non lo sono – rispetto alle quali l'inversione dell'onere probatorio si appalesa come irragionevole e contraria al principio di proporzionalità.

Ben si comprende, allora, come in questo quadro il tema dell'onere della prova – ed in particolare, dell'ampiezza dell'onere che incombe sul contribuente – risulti essenziale, non tanto per risolvere i dubbi di coerenza sopra evidenziati, bensì quanto meno per individuare un punto di equilibrio ragionevole tra le giuste esigenze erariali, legate al contrasto di comportamenti evasivi o abusivi, e le altrettanto rilevanti esigenze dei contribuenti di essere tassati secondo l'effettiva capacità contributiva prodotta e di non essere sanzionati in mancanza di illeciti.

6. *L'operatività del meccanismo impositivo: la prova dei presupposti da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello*

Venendo ora ai profili che più specificamente attengono all'onere dimostrativo, abbiamo detto che la disposizione di contrasto alle società di comodo si impernia sull'inversione a carico del contribuente: è la società che, al ve-

³⁸In senso particolarmente critico su questo profilo vd. TOSI, *Relazione introduttiva*, in TOSI (a cura di), *Le società di comodo*, Padova, 2008, pp. 6-7; BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, cit., p. 769; nonché MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, p. 266.

rificarsi dei presupposti sopra indicati, deve fornire la prova liberatoria, sul cui oggetto mi concentrerò in seguito.

Prima però giova rammentare che, come avrò cura di approfondire più avanti, sul piano procedimentale, si delineano due percorsi: l'uno che muove dalla presentazione dell'istanza di interpello di cui al comma 4 *bis* dell'art. 30, attraverso il quale il contribuente può dimostrare l'esistenza di «circostanze obiettive» – originariamente qualificate come «di carattere straordinario» – che hanno reso «impossibile» il superamento del c.d. test di operatività ovvero il raggiungimento del livello di reddito predeterminato ovvero ancora l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA, cui può fare seguito una risposta negativa che il contribuente – a differenza di quanto avveniva in precedenza, quando l'interpello era inquadrato tra quelli disapplicativi di norme antielusive³⁹ – non può più autonomamente impugnare⁴⁰ o dalla quale il contribuente può discostarsi, non applicando la disciplina delle società di comodo e riservandosi di impugnare l'eventuale successivo avviso di accertamento; l'altro che contempla la mancata presentazione dell'istanza di interpello, cui può far seguito l'emissione di un avviso di accertamento da parte dell'Agenzia.

Ebbene, in questo secondo caso, la prova dei presupposti per l'applicazione della disposizione incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale, dunque, per avanzare la pretesa nei confronti del contribuente, basata sull'applicazione del meccanismo in esame, dovrà dimostrare che il contribuente rientra tra i soggetti cui si applica la disposizione e che esso non supera il c.d. test di operatività, attraverso l'applicazione dei parametri previsti dal comma 1 dell'art. 30, alle risultanze medie dei valori patrimoniali, così come stabilito dal comma 2. La stessa Amministrazione dovrà poi dimostrare che il soggetto, qualificato come non operativo, non raggiunge il livello minimo di reddito di cui al successivo comma 3, come pure che esso rientra tra quelli in perdita sistemica, ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011⁴¹. Inoltre, l'Amministrazione dovrà dimostrare che il soggetto non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini IVA per importi almeno pari a quelli risultanti dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1, al fine di far scattare la preclusione al riporto del credito IVA, ai sensi di quanto previsto dall'art. 30, comma 4, della L. n. 724/1994.

Si tratta di un onere dimostrativo che concerne sia i valori fiscali dei beni,

³⁹ In questo senso Cass., 22 ottobre 2020, n. 23165.

⁴⁰ Giusta quanto dispone l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 156/2015.

⁴¹ Con riferimento agli esercizi precedenti il 2022, dal quale – come detto – la disposizione è stata abrogata.

che il legislatore richiede siano determinati secondo quanto disposto dall'art. 110 del TUIR⁴²; sia la rilevanza a fini IVA delle operazioni; sia le risultanze del conto economico, per quanto concerne l'individuazione dell'ammontare di quelli che abbiamo definito "componenti positivi rilevanti" e per l'esclusione dei componenti positivi «straordinari»; sia la stessa classificazione di taluni asset, in considerazione del fatto che, mentre per i titoli la lett. a) del comma 1 rende irrilevante la loro iscrizione tra le immobilizzazioni piuttosto che nel circolante, per gli immobili la lett. b) circoscrivere l'operatività della norma a quelli costituenti immobilizzazioni, escludendo, pertanto, i c.d. immobili-merce, rappresentati dagli immobili che sono oggetto dell'attività di produzione o di commercializzazione della società.

Ciò, peraltro, riporta all'attenzione degli operatori la tematica, assai dibattuta, concernente la sindacabilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle scelte di bilancio compiute dalle società. Si tratta di una questione ampia e spinosa, che oltretutto mi sembra venga esacerbata dalle decisioni legislative di avvicinare sempre di più l'imponibile fiscale delle società alle risultanze di bilancio, estendendo ed ampliando la portata del principio di derivazione rafforzata, rispetto alla quale mi limito qui a ribadire quanto in altre sedi sostenuto⁴³, vale a dire che la negazione del potere di sindacato in capo all'Amministrazione condurrebbe a risultati paradossali e poco ragionevoli, nella misura in cui impedirebbe alla stessa di muovere contestazioni su elementi che sono sì civilistici, ma che costituiscono essi stessi parti dell'imponibile fiscale, quell'imponibile che l'Amministrazione deve verificare che risponda all'effettiva capacità contributiva manifestata dal contribuente.

Nel caso di specie, inoltre, la negazione del predetto potere finirebbe con l'attribuire alla società una sicura e semplice via d'uscita rispetto all'applicazione del meccanismo impositivo di cui ci stiamo occupando, attraverso l'effettuazione di appostazioni contabili tese a classificare immobili ed altri as-

⁴² Il riferimento all'art. 110 del TUIR dovrebbe tuttavia essere apprezzato con ragionevolezza, onde evitare di pervenire a risultati poco coerenti anche rispetto alla ratio della norma, che si risolvono in penalizzazioni nei confronti di quelle società che decidono di avvalersi delle disposizioni che consentono di rivalutare (a pagamento) il costo fiscalmente riconosciuto dei beni posseduti. Inoltre, per i beni condotti in leasing, il valore da assumere ai fini del conteggio è rappresentato dal costo sostenuto dalla società concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

⁴³ Vd. VIOTTO, *L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 205 s.

set al di fuori della categoria delle «immobilizzazioni» (di cui alla lett. b) o delle «altre immobilizzazioni» (di cui alla lett. c), anche in contrasto con le prescrizioni civilistiche e con quelle dettate dai principi contabili.

Dunque, ritengo che, nell'assolvere al proprio onere dimostrativo e motivazionale, concernente i presupposti per l'applicazione del regime delle società di comodo, l'Amministrazione abbia il potere di contestare le scelte di bilancio effettuate dalla società, laddove queste si rivelino in contrasto con le disposizioni civilistiche.

Peraltro, con riferimento all'oggetto dell'onere dimostrativo che incombe sull'Amministrazione, ci si dovrebbe chiedere se esso riguardi anche le fattispecie di esclusione tipizzate dal legislatore nel comma 1 dell'art. 30 e quelle previste nei provvedimenti adottati dal Direttore dell'Agenzia, giusta quanto previsto dall'art. 30, comma 4 *ter*. Vero che, trattandosi di situazioni nelle quali non trova applicazione la disposizione di contrasto alle società di comodo, è interesse del contribuente dimostrarne l'esistenza; ma vero è, altresì, che, proprio perché si tratta di fattispecie che concorrono, ancorché in negativo, a circoscrivere il perimetro dei soggetti sottoposti alla regime in questione⁴⁴ – e, dunque, concernendo il presupposto soggettivo di applicazione della norma – dovrebbe essere onere dell'Amministrazione escludere la sussistenza di dette circostanze, prima di avanzare la pretesa nei confronti del contribuente, un onere, peraltro, nemmeno eccessivamente pesante, visto che concerne situazioni il cui accertamento può essere effettuato sulla scorta di dati pubblici, se non addirittura già nella disponibilità dell'Amministrazione. Senza dimenticare che dovrebbe costituire declinazione del principio costituzionale di buon andamento imporre all'Amministrazione di dar prova, anzitutto a se stessa, prima di procedere con l'emissione di avvisi di accertamento, che effettivamente la disposizione che intende applicare può trovare applicazione nel caso specifico e di astenersi dalla formulazione della pretesa in tutti i casi in cui il contribuente sia escluso dall'ambito di operatività della norma⁴⁵.

⁴⁴In tal senso vd. anche MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., pp. 125-127 e 142 s. Osserva in proposito NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, p. 494, che le c.d. cause di disapplicazione «dovrebbero essere qualificabili in termini di esclusioni, connotate cioè da un'unitarietà logica volta a concorrere a delineare la giustificazione della disciplina, e non in termini di deroga».

⁴⁵Ciò tanto più alla luce delle modifiche introdotte nel comma 5 *bis* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, sulle quali non intendo soffermarmi nella presente trattazione.

7. Il ribaltamento dell'onere probatorio sul contribuente

Una volta che l'Amministrazione abbia dimostrato la sussistenza dei presupposti per annoverare la società tra quelle di comodo, escludendo anche il verificarsi delle fattispecie di disapplicazione automatica, e abbia dimostrato che il contribuente non ha dichiarato un reddito almeno pari a quello predeterminato in base ai parametri di cui all'art. 30, comma 3, l'onere probatorio si ribalta sul contribuente.

Questi potrà quindi dimostrare che non sussistono i presupposti per l'applicazione della disposizione, avendo superato il c.d. test di operatività, ovvero che rientra in una delle fattispecie di esclusione automatica ovvero che, pur rientrando nel novero delle società di comodo, il reddito prodotto è comunque superiore a quello predeterminato ai sensi dell'art. 30, comma 3.

Inoltre, il contribuente potrà dimostrare che si verificano le fattispecie di esclusione previste dai sopra illustrati provvedimenti del Direttore dell'Agenzia n. 2008/23681 e n. 2012/87956.

In sostanza, non esistono ragioni per negare che il contribuente possa fornire la prova contraria su tutti gli elementi valorizzati dall'Agenzia per formulare la contestazione, siano essi relativi ai presupposti di applicazione della disposizione, al test di operatività e alla quantificazione dell'imponibile.

Ciò ancorché il legislatore⁴⁶ abbia ritenuto di eliminare dal testo del comma 1 dell'art. 30 l'inciso «salvo prova contraria», decisione che non può essere intesa come diretta a trasformare la presunzione di non operatività da relativa ad assoluta⁴⁷, a meno di non voler esacerbare le perplessità e i dubbi di costituzionalità che già incombono sulla disposizione, oltre che di contrasto con i principi europei; né, come vedremo, può sottendere la volontà di relegare il momento del dispiegamento dell'onere probatorio del contribuente alla sede dell'interpello.

Il punto più delicato, però, ed anche quello su cui si è sviluppato il più intenso contenzioso, attiene ad un altro profilo.

Esso riguarda la possibilità per il contribuente di dimostrare che il mancato superamento del c.d. test di operatività è dipeso da circostanze oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei "componenti positivi rilevanti" nella misura minima predeterminata dalla legge e sin anche la possibilità di vincere la presunzione legale di non operatività dimostrando che la società,

⁴⁶ Con la L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁴⁷ In tal senso vd. anche Cass., 24 febbraio 2021, n. 4946; e in dottrina TOSI, *Relazione introduttiva*, cit., p. 10.

pur non avendo raggiunto la soglia minima di “componenti positivi rilevanti”, è in realtà una società operativa, che svolge effettivamente un’attività commerciale.

Il riferimento alle circostanze oggettive è contenuto nel comma 4 *bis* dell’art. 30, il quale contempla la possibilità per il contribuente di presentare istanza di interpello⁴⁸ al fine di dimostrare l’esistenza di «oggettive situazioni che hanno reso impossibile» il conseguimento di “componenti positivi rilevanti” o l’ottenimento del reddito minimo o l’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA nelle misure minime stabilite dalla legge.

La disposizione è il frutto di importanti modifiche intervenute nel corso del tempo, tra le quali la più significativa in questo contesto è la soppressione, ad opera della L. n. 296/2006, della formula «di carattere straordinario» che connotava le predette «oggettive situazioni».

All’indomani della modifica normativa – che peraltro ha eliminato dall’elenco delle fattispecie di esclusione automatica «i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell’attività» – l’Agenzia delle entrate ha pubblicato una circolare nella quale ha indicato una serie di circostanze annoverabili tra le «oggettive situazioni»⁴⁹.

⁴⁸ Ora, come detto, non più disapplicativo, bensì probatorio, *ex art. 11, comma 1, lett. b)*, dello Statuto.

⁴⁹ Vd. Circ. n. 5/E del 2 febbraio 2007, nella quale – riprendendo peraltro le direttive impartite con la Circ. 26 febbraio 1997, n. 48 – l’Agenzia ritiene che la circostanza relativa al «periodo di non normale svolgimento dell’attività» rilevi quale possibile “situazione oggettiva” al fine della disapplicazione della disciplina in esame e possa consistere nel periodo da cui decorre la messa in liquidazione della società e in quello in cui il soggetto non ha ancora avviato l’attività per cause non dipendenti dalla sua volontà, come la mancanza delle necessarie autorizzazioni amministrative o l’attuale svolgimento di attività di ricerca propedeutiche. La stessa circolare si sofferma poi sui casi delle società in liquidazione volontaria, delle società holding e delle società immobiliari, individuando per le stesse particolari casi di “situazioni oggettive” che potrebbero comportare la disapplicazione della disciplina in esame, quali, ad esempio, l’esistenza di adeguate iniziative per perseguire il realizzo del patrimonio aziendale, nel caso delle società in liquidazione; la mancata erogazione di dividendi da parte delle società partecipate, per quanto riguarda le holding; e l’impossibilità, da parte della società immobiliare, di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il “test di operatività”. Nella stessa circolare, inoltre, è stata confermata la rilevanza dell’eventuale crisi del settore, quale fattore esogeno idoneo a giustificare il mancato superamento del c.d. test di operatività. A maggior ragione mi pare che tali indicazioni dovrebbero valere per le situazioni di crisi legate alla pandemia Covid 19: segnalo in proposito che l’Agenzia delle entrate, nella risposta ad interpello resa dalla Direzione Regionale della Toscana (n. 911-486/2022 del 27.4.2022), ha valorizzato la situazione di crisi pandemica alla stregua di una situazione di non normale svolgimento dell’attività per una società di gestione immobiliare, con riferimento ad alcuni immobili. Infine, la stessa Circ. n. 5/E ha annoverato tra le “situazioni oggettive” il sosteni-

Tuttavia, per quanto si faccia apprezzare quale contributo in termini di chiarimento circa la portata della disposizione, non si può non rilevare come l'Agenzia si sia mossa nel solco di circoscrivere l'area delle «oggettive situazioni» a quelle fattispecie che non siano influenzate da, o connesse a, scelte del contribuente, nelle quali il mancato raggiungimento delle soglie di legge dipende da eventi che trascendono la volontà del contribuente.

Si tratta di un'impostazione a mio modo di vedere non condivisibile, per le ragioni che poi illustrerò, che tuttavia ha trovato un certo credito nella giurisprudenza di legittimità.

8. *Le recenti aperture della Corte di Cassazione sulla prova contraria del contribuente*

Su questo versante, va detto, infatti, che, nonostante la chiara apertura del legislatore, si è manifestato un atteggiamento – che, come dirò oltre, la stessa Cassazione pare stia riconsiderando – in termini piuttosto rigidi nell'interpretazione e nell'applicazione della clausola in questione.

Se, da un lato, il concetto di impossibilità si ritiene – con una formula, invero, stereotipata – debba essere inteso «non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive situazioni di mercato»⁵⁰, dall'altro lato, è ricorrente l'idea – nelle pronunce della Suprema Corte – che le circostanze oggettive «vadano identificate in situazioni esterne che non dipendono e/o sono influenzate dalle scelte del contribuente»⁵¹.

Il quadro che ne risulta suscita forti perplessità, perché, a dispetto delle dichiarazioni di principio orientate ad interpretare in modo elastico la disposizione, nella realtà dei fatti i giudici di legittimità sono arrivati a circoscrivere le fattispecie di disapplicazione a quelle dipendenti da caso fortuito o forza maggiore⁵² ovvero da scelte obbligate e ineludibili⁵³.

mento di costi straordinari che abbiano impedito di conseguire un reddito almeno pari alle soglie minime, sul presupposto che esso non derivi da costi addebitati alla società, ma in realtà sostenuti a beneficio diretto dei soci, come potrebbe avvenire nel caso di «una società immobiliare, che abbia sostenuto costi eccezionali per ristrutturare propri immobili, ceduti in locazione ai propri soci anziché a terzi. In tal caso, anche se gli immobili fossero locati a normali prezzi di mercato, potrebbe ritenersi che le spese di ristrutturazione siano state sostenute dalla società per soddisfare prevalentemente e direttamente le esigenze dei soci».

⁵⁰ Vd. Cass., 2 novembre 2020, n. 24314.

⁵¹ Vd., tra le altre, Cass., 3 giugno 2021 n. 15295, Cass., 12 gennaio 2022, n. 772.

⁵² Vd. Cass., 30 dicembre 2019, n. 34642.

Ora, a me pare che siamo di fronte ad un orientamento giurisprudenziale che interferisce con la libertà di iniziativa economica e che si muove su un crinale argomentativo che sembra andare oltre la funzione antielusiva che la stessa Cassazione attribuisce alla disposizione di cui ci stiamo occupando, sbilanciando il ragionamento verso impostazioni dirigistiche nelle quali si pretende che l'ente societario, in quanto tale, debba comunque raggiungere determinate soglie di ricavi e/o di reddito (rapportate a determinati asset patrimoniali) e non si è disposti ad accettare che la società commerciale – alla stessa stregua dell'imprenditore individuale (che non è interessato dalla disposizione) – pur senza tradire la funzione economico-sociale del contratto di società e pur esercitando un'attività comunque qualificabile come commerciale, organizzata e orientata alla produzione e/o allo scambio di beni e servizi, possa adottare scelte che si rivelano improduttive, perché errate o frutto di incapacità, come pure scelte che, sia pure temporaneamente non profittevoli, si mantengono pur sempre all'interno di un paradigma imprenditoriale, se in-

⁵³Vd. Cass., 22 ottobre 2020, n. 23165, Cass., 9 novembre 2021, n. 32595. Per questa via, il ritardo nella realizzazione dell'impianto è stato considerato alla stregua di una situazione oggettiva idonea alla disapplicazione della norma, purché risulti quanto meno la programmazione di un'attività commerciale e si dimostri che lo stesso non sia dipeso da un comportamento dell'imprenditore, ma da ragioni estranee alla sua volontà (vd. Cass., 3 novembre 2020, n. 24314). Lo stesso dicasi con riferimento alla mancata costruzione dell'immobile da utilizzare per lo svolgimento dell'attività (vd. Cass., 30 dicembre 2019, n. 34642). Mentre nel caso di acquisto di un terreno non edificabile, la Cassazione – nella pronuncia 13 maggio 2021, n. 12862 – ha ritenuto che il mancato conseguimento di ricavi derivi da una scelta imprenditoriale consapevole e non rilevi la circostanza che la società lo abbia acquistato nella convinzione che in breve tempo sarebbe divenuto edificabile, né che la stessa «abbia adottato una "strategia imprenditoriale" volta a rendere il terreno conforme alla logica di acquisto» pur avendo condiviso l'assunto che il carattere della "oggettività" non ha la funzione di distinguere tra cause esterne, che si impongono al soggetto, e cause che derivano (anche solo in parte) da libere determinazioni di quest'ultimo, ma quella di richiedere che quest'ultimo sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato). Anche la mancata erogazione di contributi o finanziamenti pubblici, tempestivamente richiesti, dovrebbe dipendere da causa non imputabile al contribuente, secondo Cass., 4 giugno 2021, n. 16697. Parimenti, la decisione di concedere in affitto l'azienda, o il ramo d'azienda, è ritenuta rappresentativa di una scelta volontaria dell'imprenditore, di per sé non sufficiente a consentire la disapplicazione della norma (vd. Cass., 1 febbraio 2022, n. 3001), anche se non mancano pronunce di segno contrario in presenza della dimostrazione che, al momento della stipula del contratto, vi erano situazioni oggettive che non consentivano la pattuizione di un canone più alto (Cass., 28 maggio 2020, n. 10157). Ed anche il carattere meramente stagionale della locazione turistica non è considerato di per sé sufficiente per escludere l'applicazione della normativa, in quanto pur sempre frutto di una scelta consapevole dell'imprenditore (vd. Cass., 3 giugno 2021, n. 15125).

quadrate in una visione strategica più ampia e di più lungo periodo⁵⁴. Una simile visione, peraltro, oltre che eccedere la funzione antielusiva sul piano strettamente fiscale, mi sembra finisca per andare ben al di là anche della funzione più genericamente dissuasiva circa la strumentalizzazione della forma della società commerciale (piegata alla mera intestazione di beni), nella misura in cui finisce per colpire e penalizzare anche situazioni nelle quali si assiste ad un effettivo – ancorché non profittevole – esercizio di attività imprenditoriale, organizzata da parte della società.

Per questo motivo, ritengo debbano essere salutate con favore le aperture di recente emerse in seno alla giurisprudenza della Suprema Corte⁵⁵, laddove, oltre a confermare la rilevanza – ai fini dell’esclusione dal regime – degli “eventi sfortunati”, in quanto comunque annoverabili nell’area delle cause estranee alla volontà dell’imprenditore societario, ha riconosciuto analoga valenza alla “inettitudine produttiva”, in quanto giustamente ritenuta «espressiva non già di una mancanza di volontà dell’imprenditore di svolgere l’attività d’impresa, quanto di una incapacità dello stesso a raggiungere determinati risultati, voluti, ma non conseguiti per un suo *deficit* di capacità»⁵⁶. Mi sembra che tale impostazione colga nel segno nel discriminare le scelte dell’imprenditore tra quelle orientate al non esercizio dell’attività d’impresa, in quanto tali non idonee ad escludere l’applicazione della normativa sulle società di comodo, e quelle che si mantengono pur sempre nell’alveo dello svolgimento di attività imprenditoriali, le quali consentono di escludere le penalizzazioni disposte per le società di comodo anche se – per le ragioni più diverse, che possono dipendere sia da fattori esogeni, sia da fattori interni alla società e anche da decisioni consapevoli – non permettono di raggiungere le soglie di ricavi previste dalla legge.

A tali conclusioni non ritengo sia di ostacolo l’aggettivo «oggettive» che nel comma 4 *bis* connota le situazioni che hanno reso impossibile il raggiungimento delle soglie: sia perché – come poi dirò – non sono affatto convinto che il comma 4 *bis* costituisca il parametro per misurare l’ampiezza della facoltà di prova contraria che spetta al contribuente nel giudizio avverso la pretesa

⁵⁴ Penso, ad esempio, alla scelta di concedere beni strumentali in comodato ad un proprio fornitore considerato strategico o a politiche di vendita a prezzi ribassati (e anche sottocosto) pur di mantenere quote di mercato o anche all’idea di rinviare l’avvio di un investimento in attesa del miglioramento della congiuntura economica.

⁵⁵ Sulla scia di quanto in precedenza rilevato in dottrina da TOSI, *Le predeterminazioni normative nell’imposizione reddituale*, cit., p. 366.

⁵⁶ Vd. Cass., 24 agosto 2021, n. 23384.

avanzata dall’Agenzia sulla scorta della normativa in questione; sia perché l’oggettività della situazione può ben essere intesa – più che come discrimine tra cause esterne, che si impongono al soggetto, e cause dipendenti dalla sua volontà e dalle sue decisioni – come riferita alla necessità che il contribuente «sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato»⁵⁷. In questa prospettiva, la situazione può dirsi “oggettiva” anche se dipende da circostanze soggettive, legate alla volontà del soggetto, purché sia dimostrata oggettivamente, ricorrendo ad elementi di prova per l’appunto oggettivi⁵⁸.

Dunque, la prova liberatoria che il legislatore addossa sul contribuente, attraverso la presunzione legale di non operatività sottesa al mancato superamento delle soglie di ricavi, viene ad assumere un dimensione più ampia rispetto a quella che scaturisce dall’orientamento giurisprudenziale sopra criticamente illustrato, una dimensione nella quale la dimostrazione dell’effettivo esercizio di un’attività commerciale e delle caratteristiche che la connotano, e che escludono la possibilità di raggiungere le soglie di ricavi e/o di redditi previste dalla legge, è sufficiente per uscire dal novero delle società di comodo e per evitare di incorrere nelle penalizzazioni previste dalla legge.

In questa direzione sta peraltro emergendo un nuovo orientamento giurisprudenziale in seno alla Corte di Cassazione, un orientamento inizialmente abbozzato in un paio di pronunce del 2021⁵⁹, nelle quali la Corte, dapprima scompone la disposizione dell’art. 30 in una triplice presunzione legale relativa⁶⁰, e poi riconosce la possibilità di superare quella di non operatività attraverso la dimostrazione della «sussistenza di un’effettiva attività imprenditoriale». Tale orientamento è stato successivamente argomentato e confermato nella pronuncia 23 maggio 2022, n. 16472, nella quale la Corte ritiene che

⁵⁷ Vd. Cass., 23 maggio 2022, n. 16472; nonché Cass., 19 ottobre 2022, n. 30762.

⁵⁸ In tal senso, condivisibilmente, TOSI, *Relazione introduttiva*, cit., p. 12.

⁵⁹ Vd. Cass., 28 settembre 2021, n. 26219 e Cass., 24 febbraio 2021, n. 4946.

⁶⁰ Affermando testualmente che: «Si era, dunque, al cospetto di una triplice presunzione legale relativa, la prima delle quali faceva derivare dall’accertamento dell’esistenza degli elementi patrimoniali indicati nel comma 1 dell’art. 30 il fatto ignoto dell’inoperatività della società; la seconda, correlava all’inoperatività l’impiego elusivo dello schema societario per la gestione di patrimoni e la terza faceva scaturire dall’inoperatività la percezione di un reddito minimo. La prima di tali presunzioni era superabile attraverso la dimostrazione dell’insussistenza degli elementi patrimoniali valorizzati dall’Amministrazione finanziaria ai fini del test di operatività o la sussistenza di un’effettiva attività imprenditoriale, la seconda mediante la prova di una situazione oggettiva e non imputabile all’interessato che giustificasse la scarsità dei ricavi e del reddito».

«con riferimento alla presunzione legale relativa di non operatività, l'onere probatorio può essere assolto ... anche dando direttamente la prova proprio di quella circostanza che, nella sostanza, dal livello dei ricavi si dovrebbe presumere inesistente, ovvero dimostrando la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale, e dunque l'operatività reale della società»⁶¹. Del resto, argomenta la Corte, tale conclusione «appare logicamente indotta anche dalla considerazione che se è rilevante la prova contraria rappresentata dalla necessaria dimostrazione della carenza indiziaria degli elementi sintomatici (l'esito quantitativo del test) sui quali la presunzione legale di un fatto (l'inoperatività della società) si fonda, non può non essere rilevante anche la prova contraria che dimostri proprio l'inesistenza dello stesso fatto presunto (ovvero che provi l'operatività della società e l'effettività dell'impresa)».

Ci si muove, dunque, verso una dimensione dell'onere probatorio più coerente con i principi costituzionali, in ragione del fatto che la rimozione di vincoli (peraltro non scritti) all'oggetto della prova e il conseguente pieno dispiegamento del diritto di difesa aumentano la garanzia che – anche in circostanze che il legislatore considera anomale⁶² – l'imposizione possa essere parametrata all'effettiva capacità contributiva della società. E, nel contempo, si prefigura un assetto che permette di meglio focalizzare l'applicazione della disposizione verso il contrasto di quelle situazioni nelle quali sembra più plausibile che gli indici di anomalia valorizzati dal legislatore possano effettivamente sottendere l'esistenza di situazioni patologiche dal punto di vista fiscale o, quanto meno, effettivi abusi della forma delle società commerciali⁶³.

⁶¹ Mi sembra chiaro dunque l'intento di superare il precedente orientamento incentrato sull'affermazione che «la produttività, sia pure soltanto programmata ovvero in atto, ma con risultati reddituali inferiori agli standard legali detenuti dalla società costituisce condizione necessaria, ancorché non sufficiente, per ottenere la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle società di comodo» (affermazione ricorrente in diverse pronunce, tra le quali, Cass., 23 novembre 2021, n. 36365, Cass., 3 novembre 2020, n. 24314 e Cass., 18 gennaio 2022, n. 1506).

⁶² Per l'insufficienza dei ricavi o la non proporzione degli stessi rispetto al valore di certi asset patrimoniali o (fino al 2021) la perdurante mancanza di redditività.

⁶³ Osserva in proposito NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, cit., p. 496, che «la sussistenza di un'effettiva attività imprenditoriale, non di mero godimento, consente di per sé la disapplicazione del regime penalizzante» e che «la tensione all'imprenditorialità ... deve rimanere l'elemento discriminatore, pena l'incostituzionalità della normativa, che non può penalizzare il "cattivo" (quanto a risultati) esercizio di attività commerciali comunque effettive». A tali conclusioni giungono anche SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di como-*

A ben vedere, peraltro, tale dimensione dell'onere probatorio si adatta anche alla visione che concepisce il meccanismo di tassazione delle società di comodo come una forma di imposizione sulla potenzialità reddituale degli asset aziendali, giacché – in mancanza di una previsione normativa espressa in senso contrario – non si può logicamente escludere che il contribuente possa superare la presunzione di redditività dimostrando che, pur avendo esercitato effettivamente l'attività commerciale, non sia riuscito a raggiungere le soglie di potenziale redditività sia per cause esterne, sia per ragioni attinenti alle sue specifiche modalità di esercizio dell'attività imprenditoriale. Ed ancor prima, non si può escludere che tali argomentazioni consentano di dimostrare l'operatività della società pur non avendo il contribuente superato le soglie di ricavi fissate dalla legge.

Tale dimensione dell'onere probatorio mi sembra si adatti pure con la teorizzazione che attribuisce alla norma una funzione antievasiva, nella misura in cui l'apparente antieconomicità della gestione trova una congrua, logica e verosimile spiegazione nelle caratteristiche che connotano la dinamica imprenditoriale della specifica realtà aziendale, se non in fattori di carattere esogeno rispetto alla stessa⁶⁴.

Ed anche sotto il profilo eurounitario, tale impostazione si rivela coerente con i principi di proporzionalità e di neutralità, così come interpretati dalla Corte di Giustizia UE con riferimento agli strumenti accertativi di carattere *lato sensu* presuntivo. Giova in proposito rammentare, infatti, che nella sen-

do, cit., p. 61, il quale auspica l'estensione dell'esclusione a tutte le situazioni che si caratterizzano per un «palese effettivo esercizio di attività economica»; MICELI, *Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa*, cit., pp. 158-161 (coerentemente con la tesi dalla stessa sostenuta che ravvisa la funzione della normativa in questione nel contrasto alla strumentalizzazione dello statuto fiscale dell'impresa commerciale per il mero godimento di beni patrimoniali); MELIS, *Ancora in tela di società di comodo e presunzione di evasione*, cit., p. 1324 (secondo il quale le presunzioni debbono ammettere piena prova contraria, consentendo al contribuente di dimostrare l'effettiva *non produzione* di quel reddito, e non soltanto la ricorrenza di circostanze eccezionali che ne avrebbero reso *ontologicamente* impossibile la produzione); ZANOTTI, *La difesa del privato nell'attuale disciplina delle società di comodo*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2022, pp. 591-592.

⁶⁴ Anche LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, cit., p. 1105, pur ritenendo che la prova contraria "principe" sia rappresentata dall'oggettiva inidoneità del patrimonio a generare reddito, «come può accadere per partecipazioni societarie che non danno dividendi, fabbricati in disuso o terreni», riconosce che la normativa non dovrebbe applicarsi anche alle «grandi società di locazione immobiliare, in cui le locazioni sono registrate, a grandi soggetti, come banche o enti pubblici, a canoni inferiori al tasso di rendimento previsto dalla legge 724, non essendo verosimile che il pagamento occulto di canoni da parte di inquilini di questo genere».

tenza 21 novembre 2018, causa C-648/16, concernente la normativa italiana sugli studi di settore, la Corte ha affermato in modo netto che la compatibilità della normativa nazionale rispetto ai menzionati principi presuppone che il contribuente abbia la più ampia facoltà difensionale per contrastare le presunzioni stabilite dalla legge. In particolare, è necessario che il soggetto passivo disponga «da un lato, della possibilità di contestare, ai fini della valutazione della propria specifica situazione, tanto l'esattezza quanto la pertinenza dello studio di settore in questione» e, dall'altro lato, che il soggetto passivo sia posto in condizione «di far valere le circostanze per le quali il volume d'affari dichiarato, benché inferiore a quello determinato in base al metodo induttivo, corrisponda alla realtà della propria attività nel periodo interessato». Inoltre, precisa sempre la Corte, «laddove l'applicazione di uno studio di settore implichi per il soggetto passivo medesimo di dover eventualmente provare fatti negativi, il principio di proporzionalità esige che il livello di prova richiesto non sia eccessivamente elevato».

Ora, mi sembra che, trasponendo tale impostazione così chiara e netta della Corte di Giustizia alle disposizioni dettate per le società di comodo, che – come detto – ricollegano pesanti penalizzazioni anche in materia di IVA al mancato superamento del c.d. test di operatività, i principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta non consentano di tollerare limitazioni quanto all'oggetto della prova contraria che il contribuente è tenuto a fornire per superare la presunzione di non operatività prevista dalla legge, onde evitare che la realizzazione dei legittimi obiettivi di contrasto alle frodi e alle operazioni abusive avvenga in modo non selettivo, a danno di quelle società che, per i motivi più diversi, pur non raggiungendo le soglie di legge, non pongono in essere comportamenti illeciti nell'esercizio dell'attività d'impresa.

9. I profili procedimentali e il loro impatto sull'onere probatorio che grava sul contribuente

Per concludere, prendiamo in esame i profili procedimentali, che attengono al dispiegarsi dell'onere probatorio rispetto all'applicazione del regime delle società di comodo, e che a mio avviso finiscono con l'impattare sull'ampiezza della facoltà difensionale del contribuente.

Come detto, il 4 bis dell'art. 30, introdotto dalla L. n. 244/2007, prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate, al fine di uscire dal novero delle società di comodo, attraverso la

dimostrazione dell'esistenza di «circostanze obiettive» – originariamente qualificate come «di carattere straordinario» – che hanno reso «impossibile» il superamento del c.d. test di operatività ovvero il raggiungimento del livello di reddito predeterminato ovvero ancora l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Tale interpello, originariamente ricondotto alla tipologia di quelli disapplicativi di cui all'art. 37 *bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, è oggi classificato dal legislatore nella categoria degli interPELLI probatori di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), dello Statuto del contribuente.

Ora, quello che qui preme evidenziare è come si collochi la possibilità di ricorrere all'interpello rispetto alla tematica dell'onere probatorio.

Dico subito che, nonostante le resistenze inizialmente manifestate dall'Agenzia delle entrate⁶⁵, possiamo oggi considerare pacifico che il ricorso all'interpello sia una mera facoltà riconosciuta al contribuente e che la mancata presentazione dell'istanza non impedisca allo stesso l'accesso alla tutela giurisdizionale avverso l'eventuale avviso di accertamento emesso dall'ente impositore. In tal senso è stabilmente orientata la Corte di Cassazione, oltre che attenta dottrina⁶⁶, sulla scorta di argomentazioni assolutamente condivisibili, che fanno leva sulla *ratio* della normativa e sulla funzione dell'interpello⁶⁷, oltre che «in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.)»⁶⁸.

Sicché è possibile che la società – pur non avendo superato il c.d. test di vitalità – decida di non interpellare l'Agenzia, nel qual caso il comma 4 *ter* dell'art. 30 le impone di darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi⁶⁹, obbligo la cui inosservanza può determinare l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 3 *quinquies*, del D.Lgs. n. 471/1997, ma che, per le ragioni anzidette, ritengo non possa inibire l'impugnazione dell'eventuale successivo avviso di accertamento.

⁶⁵ La quale comunque nella Circ. n. 32/2010 ha riesaminato la posizione contraria precedentemente assunta.

⁶⁶ Vd. SCHIAVOLIN, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, cit., pp. 69-73; BEGHIN, *Gli enti collettivi di ogni tipo «non operativi»*, cit., p. 782; PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 2987; STEVANATO, *Società di comodo e interpello disapplicativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 199.

⁶⁷ Vd. Cass., 27 maggio 2021, n. 14756.

⁶⁸ Così, tra le altre, Cass., 24 febbraio 2021, n. 4946 e Cass., 23 maggio 2022, n. 16472.

⁶⁹ Obbligo che viene esteso anche al caso in cui il contribuente, pur avendo presentato l'istanza, decida di non conformarsi all'eventuale risposta negativa dell'Agenzia.

Dunque, sul piano della scansione procedimentale, si delineano due percorsi: l'uno che muove dalla presentazione dell'istanza di interpello, cui può fare seguito una risposta negativa che il contribuente – a differenza di quanto avveniva in precedenza, quando l'interpello era inquadrato tra quelli disapplicativi di norme antielusive⁷⁰ – non può autonomamente impugnare⁷¹ o dalla quale il contribuente può discostarsi, non applicando la disciplina delle società di comodo e riservandosi di impugnare l'eventuale successivo avviso di accertamento; l'altro che contempla la mancata presentazione dell'istanza di interpello, cui può far seguito l'emissione di un avviso di accertamento da parte dell'Agenzia.

In questo secondo caso, come ho detto in precedenza, sarà l'Agenzia a dover dimostrare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione della disposizione, il mancato superamento del test di operatività e l'inesistenza delle cause di disapplicazione descritte nel comma 1 dell'art. 30, trattandosi di circostanze che concorrono a descrivere, ancorché in negativo, l'ambito di applicazione della disposizione.

Invece, nel caso in cui il contribuente decida di ricorrere all'interpello, l'esistenza dei presupposti per l'applicazione della disposizione passa in secondo piano e la questione verte sull'esistenza delle predette «oggettive situazioni» la cui dimostrazione incombe ovviamente sul contribuente. Grava poi sull'Agenzia l'onere di motivare in merito all'eventuale risposta negativa e su questo terreno in passato si è sviluppata la dialettica processuale, qualora il contribuente avesse deciso – avendone allora la possibilità – di impugnare detta eventuale risposta negativa.

A me pare, però, che solo in questo contesto si potesse giustificare l'idea che l'oggetto della prova contraria, che il contribuente doveva dare, fosse circoscritto alle «oggettive situazioni che hanno reso impossibile» il raggiungimento delle soglie di legge: esso dipendeva dalla libera scelta della società di ricorrere all'interpello, il quale ha un oggetto individuato dalla legge, e dalla conseguente portata della risposta dell'Agenzia, inevitabilmente focalizzata – nella motivazione dell'atto di risposta – sulla sussistenza o meno delle predette «oggettive situazioni che hanno reso impossibile ...». Sicché l'oggetto del successivo eventuale contenzioso, instaurato sull'impugnazione della risposta negativa, per forza di cose doveva vertere sull'accertamento da parte del giudice della sussistenza di dette «condizioni oggettive che hanno reso impossibile ...».

⁷⁰ In questo senso Cass., 22 ottobre 2020, n. 23165.

⁷¹ Giusta quanto dispone l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 156/2015.

Ma, al di fuori di questa situazione, allorché oggetto del giudizio sia un avviso di accertamento dell'Agenzia⁷², non mi pare vi siano ragioni – neppure sul piano delle regole processuali – per limitare il pieno esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, circoscrivendo il suo diritto di prova alla dimostrazione delle predette «condizioni oggettive che hanno reso impossibile ...», e per non riconoscere quindi alla società la possibilità di uscire dall'ambito di applicazione della norma attraverso la dimostrazione che il mancato superamento delle soglie di legge trova una congrua, logica e verosimile spiegazione nelle caratteristiche che connotano l'effettiva dinamica imprenditoriale della sua specifica realtà aziendale.

Non c'è, infatti, né nel testo dell'art. 30, né altrove, alcuna disposizione che – al di fuori del contesto dell'interpello – limiti il diritto di prova contraria del contribuente rispetto alla presunzione di non operatività scaturente dal mancato superamento del relativo test e neppure rispetto alla presunzione di redditività di cui al comma 3 del medesimo art. 30. Né, come detto in precedenza, tali limiti al diritto di difesa possono essere fatti derivare dalla soppressione dell'inciso «salvo prova contraria», contenuto nel comma 1, ad opera della L. n. 296/2006.

10. Considerazioni conclusive

In conclusione, mi sembra che anche l'evoluzione della normativa procedimentale attinente all'interpello e le regole processuali confermino la fondatezza dell'impostazione – cui sono pervenuto all'esito dell'indagine condotta – che non ravvisa limiti al diritto di prova contraria del contribuente.

Si tratta di un'impostazione che inizia a trovare credito anche nella giurisprudenza della Cassazione, da tempo arroccata su posizioni molto restrittive, le quali mi sembrano interferire con la libertà di iniziativa economica e sbilanciare il ragionamento verso impostazioni dirigistiche nelle quali si pretende che l'ente societario, in quanto tale, debba comunque raggiungere determinate soglie di ricavi e/o di reddito e non si è disposti ad accettare che la società commerciale, pur senza tradire la funzione economico-sociale del contratto di società e pur esercitando un'attività comunque qualificabile come commerciale, organizzata e orientata alla produzione e/o allo scambio di beni e servizi, possa adottare scelte che si rivelano improduttive, perché errate o frutto di incapacità, come pure scelte che, sia pure temporaneamente non profittevoli,

⁷²E oggi non può che essere questo, come detto.

si mantengono pur sempre all'interno di un paradigma imprenditoriale, se inquadrate in una visione strategica più ampia e di più lungo periodo.

Ebbene, tale orientamento viene ora contraddetto dalla stessa Corte di cassazione, la quale, dopo aver confermato la rilevanza – ai fini dell'esclusione dal regime – degli “eventi sfortunati”, ha riconosciuto analoga valenza alla “inettitudine produttiva” ed è infine pervenuta a riconoscere espressamente al contribuente la possibilità di vincere la presunzione di inoperatività dimostrando la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale, e dunque l'operatività reale della società.

Non è, questo, un approdo sufficiente per superare le diverse criticità evidenziate nel corso del presente lavoro, che affliggono una disposizione che, comunque la si guardi, non consente di pervenire ad una ricostruzione appagante sul piano della ragionevolezza e della coerenza tra le finalità che il legislatore parrebbe aver inteso perseguire e la formulazione del dato normativo, frutto di un modo di legiferare disordinato, poco attento alle implicazioni sistematiche delle disposizioni che vengono emanate ed al rispetto dei precetti costituzionali, troppo spesso influenzato da contingenti esigenze di gettito o da spinte e pressioni derivanti da soggetti portatori di interessi particolari.

Né consente di fugare i dubbi di incostituzionalità che affliggono la disciplina, legati sia alla irragionevole maggiorazione delle aliquote IRES, sia alla mancanza di dimostrazione scientifica circa lo specifico legame di proporzionalità che il legislatore ravvisa tra i singoli elementi patrimoniali e il volume atteso di ricavi e il livello di reddito, legame che si esprime in coefficienti di cui è ignoto il procedimento matematico-statistico di formazione, tanto da far supporre che un tale procedimento non esista e che, in realtà, si tratti di cifre arbitrariamente fissate dal legislatore.

Tuttavia, credo che le conclusioni qui proposte – incentrate sul riconoscimento della massima estensione del diritto di difesa del contribuente, quanto alla prova contraria che lo stesso è tenuto ad offrire – consentano quanto meno di riequilibrare la posizione del contribuente di fronte ad una disposizione molto discutibile che – sulla scorta di parametri del tutto avulsi da qualsiasi scientificità, in quanto tali inidonei a selezionare le situazioni potenzialmente patologiche sotto il profilo fiscale – ribalta su di esso un onere probatorio che può rivelarsi particolarmente ostico, e consentano dunque di allontanare per lo meno il rischio che la tassazione finisca per essere non parametrata all'effettiva capacità contributiva della società accertata e che vengano violati i principi europei di proporzionalità e di neutralità dell'IVA.