

ACCERTAMENTO

Società di comodo, ma non troppo

di Massimiliano Tasini

Approssimandosi il tempo per la predisposizione dei progetti di bilancio e per la connessa definizione del reddito imponibile e delle correlate imposte, ci poniamo ancora una volta il tema **se e quando una società possa dirsi "di comodo" nel senso delineato dall'art. 30 della Legge n. 724/1994.**

Vengono allora in evidenza due considerazioni strutturali, che meritano attenta valutazione.

La prima considerazione, apparentemente semplice ma tutt'altro che banale, nasce dalla constatazione che nella vigente disciplina - la quale diverge da quella inizialmente contemplata nella disposizione - le "situazioni oggettive" che rendono impossibile il conseguimento di ricavi per fuoriuscire dal novero delle "comodo" **non** devono affatto essere **straordinarie**, cioè legate ad una particolare situazione che, in quanto straordinaria, è dunque eccezionale, difficilmente potrà ripetersi. A ben riflettere, si tratta di una previsione spesso trascurata ma di rilievo, in quanto non può non portare ad escludere un paniere di soggetti piuttosto significativo.

La seconda considerazione è data dal fatto che, in fin dei conti, una società di comodo è null'altro che un **contratto simulato**: Tizio e Caio simulano di stipulare un contratto apparentemente volto a gestire in modo "imprenditoriale" uno o più beni, ma, in realtà, ciò che vogliono è una comunione di beni.

Ancora una volta stiamo allora parlando di un caso di abuso del diritto, nella "sottospecie" **dell'abuso della personalità giuridica**. Ed allora, può essere utile evidenziare i tratti salienti di tale fattispecie, avuto riguardo alla consolidata giurisprudenza di legittimità.

Per la Cassazione sentenza n. 6515/1994, si ha un caso di abuso della personalità giuridica in ipotesi di divergenza **consapevole** e **concordata** tra volontà apparente e volontà reale, ciò che realizza un vero e proprio caso di simulazione; la successiva sentenza n. 2465/1997 si è data conto di precisare che la inesecuzione dello scopo sociale - "avrei voluto gestire il bene secondo logiche imprenditoriali, ma, aihmè, non mi è stato possibile" - non è elemento sufficiente per sostenere l'abuso della personalità giuridica, occorrendo altresì fornire la prova di una **preordinazione dell'accordo simulatorio**.

Si tratta indubbiamente di un approccio tanto interessante quanto apprezzato dalle Commissioni Tributarie. Così ad esempio, nella sentenza n. 76/2013 della CTR di Palermo si legge come possa parlarsi di società di comodo in quanto **la società medesima sia lo**

strumento per "schermare" i beni rispetto al vero "proprietario" (ciò è talmente ben presente nei Giudici penali che una simulazione di questo tipo rende applicabile il sequestro per equivalente sui beni della società pur se il reato penal-tributario è, come è ovvio, ascrivibile al solo legale rappresentante); negli stessi termini si esprime la CTP di Verona nella sentenza n. 176/2013, che individua di comodo quella società nella quale **i beni non siano "serventi" allo svolgimento dell'attività economica.**

Che il problema vada approcciato in questi termini è confermato, da ultimo, dall'art. 1 dello **schema preliminare di attuazione (parziale) della Legge delega n. 23/2014**, nel quale, tra l'altro, **si definisce l'abuso del diritto**, previa aggiunta nello Statuto dei Diritti del Contribuente di un nuovo art. 10-bis: tale disposizione, tra l'altro, stabilisce che "... *Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (...)* 2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

Quantomeno, possiamo ritenere che **il problema sia confinato all'area "tributaria"**: in effetti, la lettura del nuovo art. 3 della Legge "manette agli evasori", come proposto dallo stesso schema preliminare di progetto di attuazione, porrebbe il dubbio della potenziale rilevanza della fattispecie anche sul piano penal-tributario - sarebbe infatti punibile "chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto", compie "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente". Infatti, se la fattispecie rientra, come in effetti rientra, nell'alveo dell'abuso del diritto, **vale la previsione del citato art. 10-bis dello Statuto nuova versione**, che nel testo oggi disponibile stabilisce che "**le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.".