

# SOCIETÀ DI COMODO<sup>1</sup>

## I. Premessa

Per società “di comodo” (o, secondo la terminologia utilizzata dal legislatore, “non operative”) si intendono quelle società, di capitali o di persone, **“formalmente” commerciali** (s.p.a., s.r.l., s.a.p.a., s.a.s, s.n.c.) che, a prescindere dall’oggetto sociale dichiarato, **vengono utilizzate al fine esclusivo di realizzare una mera gestione del patrimonio dei soci**, non esercitando in realtà alcuna effettiva attività imprenditoriale/commerciale. Si tratta quindi di società che, **in concreto, non svolgono attività di impresa, limitandosi a una pura e semplice gestione “statica” immobili, di partecipazioni sociali o altri beni patrimoniali.**

In altre parole, con la definizione di “società di comodo” ci si riferisce al fenomeno di intestazione di beni patrimoniali a soggetti societari che non li utilizzano per l’esercizio di un’attività imprenditoriale, bensì li tengono a disposizione dei propri soci o dei loro familiari, con o senza corrispettivo, i quali ne sono quindi gli effettivi titolari/fruitori. In sostanza, il patrimonio riferibile a una o più persone fisiche viene dissimulato dietro uno schermo societario.

**La disciplina sulle società di comodo o non operative** è stata introdotta con l’art. 30 della Legge n. 724/1994, al fine di colpire **quelle società** che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono **costituite al solo fine di amministrare i patrimoni personali dei soci**, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale. Tipicamente, il regime era rivolto alle società immobiliari.

Ciò in quanto la veste societaria consentiva una gestione dei patrimoni immobiliari dei soci (o dei loro familiari) di tipo “statico” (quindi non commerciale), sottoposta a un trattamento fiscale più favorevole di quello cui sarebbe incorsa la gestione dello stesso patrimonio in capo ai singoli proprietari come persone fisiche. Il vantaggio fiscale derivava principalmente dalla più ampia deducibilità dei costi.

Si tratta, dunque, di una norma ideata in funzione antielusiva. La *ratio* della disciplina, infatti, come emerge chiaramente dalle relazioni dei lavori parlamentari, è quella di *“antidoto al dilagare di società anomale utilizzate come involucro per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale, spesso prive di un vero e proprio scopo lucrativo, talvolta strutturalmente in perdita non di rado per eludere la disciplina tributaria”*.

Il regime, condivisibile nei suoi intenti originari, ha però subito – come si esporrà di seguito - un’evoluzione tale da assumere elementi di irragionevolezza, tanto da suggerirne l’abrogazione e, comunque, già nell’immediato, la sospensione sino a che persista l’emergenza sanitaria da Covid-19.

## II. Evoluzione normativa

**1.** L’originario perimetro soggettivo di applicazione dell’art. 30 della Legge n. 724/1994 includeva società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, nonché società ed enti non residenti di ogni tipo con stabile organizzazione in Italia.

Il meccanismo predisposto dalla norma si attivava in modo rigido, in quanto:

- la società era considerata non operativa in caso di un numero di dipendenti inferiore a cinque nonché di ricavi e proventi inferiori a 800 milioni di lire;

---

<sup>1</sup> Questo documento è stato elaborato da un gruppo di lavoro coordinato da Davide Di Russo, che si è avvalso dei contributi, delle osservazioni e dei suggerimenti di Vieri Ceriani, Guido Berardo, Christian Bianchi, Gabriella D’Alessio, Annibale Doderò, Gerardo Longobardi, Luca Miele, Salvatore Regalbuto e Stefano Trettel.

- in tal caso, il reddito minimo ai soli fini IRPEG era determinato in misura pari al 2% del patrimonio netto aumentato dei finanziamenti destinati a immobilizzazioni aziendali;
- l'amministrazione finanziaria era comunque tutelata nel caso di società a bassa patrimonializzazione, in quanto era previsto che il reddito dichiarato non potesse essere inferiore a un importo che variava fra 4 e 8 milioni di lire in relazione all'ammontare del patrimonio netto.

Tale sistema si esponeva a critiche in quanto, mentre appariva equilibrato presumere che il patrimonio netto e i finanziamenti destinati a immobilizzazioni fossero impiegati per investimenti durevoli che avrebbero dovuto produrre ricavi, risultava per contro irragionevole prevedere indicatori di operatività fissi e validi a prescindere dalla composizione qualitativa e quantitativa dell'attivo societario e senza prevedere una modulazione fra settori economici. A suscitare perplessità era anche la previsione di limiti inferiori per il reddito minimo: i soggetti che non avessero soddisfatto i parametri di operatività stabiliti avrebbero dovuto dichiarare un reddito imponibile IRPEG non inferiore a tali limiti, anche in assenza di patrimonio e finanziamenti rilevanti e quindi mancando delle risorse necessarie a realizzare investimenti, sia che fossero produttivi di ricavi sia che fossero gestiti a beneficio dei soci.

2. Anche per rispondere a queste incongruenze sono stati adottati alcuni correttivi. L'art. 3, comma 37, della Legge n. 662/1996 ha esteso la disciplina delle "società di comodo" alle società in società in nome collettivo e in accomandita semplice, e ha riformulato l'art. 30 della Legge n. 724/1994, nell'intento di valorizzare la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio societario.

Alla luce della nuova formulazione, si stabiliva che i beni materiali e immateriali di proprietà della società e gli altri cespiti destinati (almeno ipoteticamente) a un impiego durevole nell'attività dovessero produrre, a seconda della loro natura, un ammontare di ricavi determinato in misura percentuale del loro valore<sup>2</sup>; nel caso di ricavi presunti superiori a quelli effettivi, si determinava il reddito minimo applicando specifiche percentuali, naturalmente inferiori a quelle utilizzate per calcolare i ricavi presunti, al valore delle singole categorie di beni.

3. Il D.L. n. 223/2006 (convertito con Legge n. 248/2006), la Legge n. 296/2006 (Legge finanziaria 2007) e la Legge n. 244/2007 (Legge finanziaria 2008), hanno poi modificato le categorie di beni rilevanti e inasprito le percentuali forfetarie di determinazione dei ricavi e del reddito presunti.

Inoltre, il vaglio dell'Amministrazione finanziaria ha cessato di essere solo eventuale e successivo alla presentazione della dichiarazione (con il contribuente ammesso alla c.d. prova contraria), in quanto si è previsto l'obbligo di interpello preventivo all'amministrazione, al fine di ottenere da quest'ultima (documentando le oggettive situazioni di carattere straordinario che impediscono il raggiungimento della soglia minima di componenti positivi di reddito attesi) una dichiarazione di inapplicabilità delle norme previste per le società di comodo, salve ovviamente le cause di esclusione di diritto o le cause di disapplicazione automatica espressamente previste.

La disciplina, inoltre, veniva estesa all'IRAP, con la previsione di un valore della produzione minimo da dichiarare, derivante dal reddito minimo rilevante ai fini IRES. Inoltre, per le società "non operative" la possibilità di ottenere il rimborso del credito IVA o di utilizzarlo in compensazione veniva sottoposta a limiti talmente stringenti da escluderne, in concreto, la possibilità di rimborso<sup>3</sup>/compensazione.

4. L'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del D.L. n. 138/2011, ha previsto ulteriori inasprimenti:

<sup>2</sup> Con riferimento non al valore contabile bensì a quello fiscalmente riconosciuto.

<sup>3</sup> Escludendo quindi la circolazione nell'ambito della liquidazione di gruppo eventualmente opzionata.

- la maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota dell'IRES;
- l'applicazione della disciplina in materia di "società di comodo" anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero per due periodi se nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo determinato ai sensi dell'art. 30, comma 3, della Legge n. 724/1994.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012, ha quindi evidenziato che le cosiddette "società di comodo" di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994 possono di conseguenza ripartirsi in due categorie: "*società non operative*", ossia le società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato art. 30, e "*società in perdita sistematica*" nel c.d. "periodo di osservazione" rilevante ai sensi della nuova disciplina.

5. Il D.Lgs. n. 175/2014 (c.d. "decreto semplificazioni"), è intervenuto sull'art. 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del D.L. n. 138/2011, ampliando da 3 a 5 anni il periodo di osservazione delle perdite e quindi determinando l'applicazione della disciplina in materia di "società di comodo":

- alle società per le quali non ricorrono i ricavi minimi di cui all'art. 30, della Legge N. 724/1994;
- alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi di imposta consecutivi;
- alle società che, nell'arco del quinquennio, siano per quattro periodi di imposta in perdita fiscale e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'art. 30, comma 3, della Legge n. 724/1994.

Lo stesso D.Lgs. n. 175/2014 ha modificato l'art. 30 della Legge n. 724/1994, prevedendo, al comma 4-bis, la facoltatività dell'interpello preventivo<sup>4</sup>.

### **III. La disciplina attuale tra contraddittorietà e rischi di incostituzionalità**

Allo stato, l'art. 30 della Legge n. 724/1994, individua - al comma 1 - i parametri in rapporto ai quali si stabilisce se un soggetto è operativo oppure no: attraverso l'applicazione di determinate percentuali a selezionati elementi patrimoniali, si determina un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati.

Al comma 3 di tale art. 30, sono riportati i coefficienti da utilizzare, nel caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi.

La disciplina si è quindi decisamente allontanata dalla *ratio* originaria, di contrasto a fenomeni elusivi consistenti nell'interposizione di uno schermo societario al godimento di patrimoni individuali, altrimenti oggetto di un trattamento fiscale più oneroso perché intestati a persone fisiche. Il regime attuale, infatti, si configura come una sorta di imposizione patrimoniale, non certo come strumento presuntivo di accertamento del reddito effettivo: non si tassa l'effettiva "ricchezza prodotta", quanto piuttosto i mezzi potenzialmente in grado di ottenerla.

Diversi sono i profili di irragionevolezza.

Riguardo alle società in perdita "sistemica", appare arbitrario presupporre un intento elusivo in forza del mero conseguimento di perdite in cinque (prima tre) anni consecutivi. Si tratta di un

<sup>4</sup> Ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, della Legge n. 724/1994, come modificato dal D.Lgs. n. 175/2014, che ha reso facoltativo l'interpello preventivo all'Agenzia delle Entrate, la prova contraria, ossia la prova che la società svolge un'effettiva attività economica, cui è ammesso il contribuente in sede processuale, non è da confondersi, come per contro è accaduto e accade spesso in sede giurisprudenziale (tra le altre, ordinanza n. 29762/2019), con le oggettive situazioni di carattere straordinario di cui al predetto comma, pena un ingiustificato e illegittimo restringimento del diritto alla prova contraria, avente un'accezione indiscutibilmente più ampia e generale rispetto alla prova delle mere situazioni di cui sopra.

orizzonte temporale troppo ristretto (o comunque non significativo) rispetto a investimenti con piani industriali che prevedono il raggiungimento del *break-even point*, e successivamente di profitti, su orizzonti temporali più lunghi.

Quanto alle società “di comodo”, il regime fonda la valutazione di “elusività” su un ragionamento *a contrario*: si definiscono operative le società che conseguono prefissati livelli di ricavi e altri componenti positivi rispetto ai valori patrimoniali, in base a indici quantitativi immutabili<sup>5</sup>, e si definiscono non operative le società che non raggiungono tali livelli; e ciò per ogni singolo esercizio finanziario, sicché, in applicazione della normativa in esame, la stessa società potrebbe risultare “di comodo” ad anni alterni.

Più razionale, evidentemente, sarebbe stato – al fine di perseguire finalità antielusive - muovere dalla definizione di società di comodo, per quindi fissare le condizioni in presenza delle quali una società a base sociale ristretta avente a oggetto la gestione di patrimoni di cui usufruiscono i soci (o loro familiari) integra una presunzione di elusione<sup>6</sup>.

Il modo in cui il regime si è venuto ad ampliare configura invece una sorta di “tassazione minima” piuttosto generalizzata, commisurata a dati patrimoniali e parametri presuntivi di ricavi. È pur vero che in altri paesi imposte “minime” di questo tipo sui redditi delle società sono state introdotte, come ad esempio la *Alternative Minimum Tax* negli USA. In tale caso però la finalità era di evitare che, per effetto del combinarsi di misure agevolative, qualche contribuente finisse per godere di trattamenti eccessivamente favorevoli. Si prendeva quindi a riferimento un imponibile alternativo, in cui alcune deduzioni o esenzioni venivano espunte, di modo che l’imposta alternativa era basata su flussi reddituali, non certo su elementi patrimoniali. Inoltre, la norma aveva valenza sistemica, rivolta alla generalità dei contribuenti che superassero certe soglie di reddito.

Il regime italiano, invece, oltre ad essere (o sebbene sia) ispirato a un intento antielusivo, è rivolto esclusivamente alle società di minori dimensioni e finisce così per dar luogo a effetti irrazionali.

Da un lato, società con più di 50 soci o più di 10 dipendenti possono investire enormi somme di denaro in beni immobili, senza che nei loro confronti si configuri il rischio di essere annoverate tra le “società di comodo”; dall’altro, finiscono nelle maglie del regime quelle società c.d. “minori” che, pur essendo effettivamente operative, e pur rimanendo estranee a qualsivoglia intento elusivo, non sono strutturalmente in grado di raggiungere le soglie di fatturato necessarie ad evitare l’etichetta di “società non operative”.

Tali società, assai più che le autentiche “società di comodo”, finiscono quindi per essere le vere destinatarie della disciplina, considerato che ben difficilmente una società che svolge l’attività di godimento di immobili può superare i livelli di ricavi e altri proventi indicati dall’art. 30: molte piccole società, pur non essendo “di comodo”, sono quindi equiparate a queste ultime nel trattamento fiscale, essendo estremamente difficile dimostrare che il mancato raggiungimento dei minimi prescritti dalla norma è dipeso da situazioni oggettive.

L’esito è evidentemente paradossale: lo strumento previsto dall’art. 30 della Legge n. 724/1994 finisce per legittimare una società di grandi dimensioni a dichiarare un risultato pari a zero o negativo mentre, d’altro canto, obbliga società di piccole dimensioni a dichiararne uno minimo positivo.

Né l’attuale conformazione della normativa è giustificabile con le richiamate (presunte) finalità anti-elusive di disincentivare la costituzione di società non operative, in quanto:

- il danno recato all’Erario dalle società non operative non è quello relativo al conseguimento di ricavi non dichiarati bensì quello connesso alla deduzione dal proprio reddito di costi non

---

<sup>5</sup> Con riguardo agli investimenti immobiliari, non può non sorprendere l’invarianza degli indici qui assunti a riferimento quando posti in relazione, per esempio, ai dati O.M.I. (rapporto fra valore d’acquisto e valore locativo al metro quadro degli immobili collocati nelle diverse ubicazioni considerate).

<sup>6</sup> Beninteso in assenza di «valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale» dell’attività economica alla quale quei beni sono funzionali (avendo ragione di ritenere mutuabile il contenuto dell’art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212).

sostenuti nell'esercizio di un'attività imprenditoriale, che dunque non potrebbero essere dedotti (in ossequio a quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR);

- peraltro, il rischio di tale deduzione indebita, sin dal 2011, è comunque escluso per il fatto che i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile<sup>7</sup>.

Peraltro, la disposizione che per ultima ha modificato l'art. 30 della Legge n. 724/1994, variando le categorie di beni rilevanti, e soprattutto inasprendo le percentuali forfetarie di determinazione dei ricavi e del reddito presunti (nella misura riportata nella tabella che segue), risale ormai a circa 15 anni fa<sup>8</sup>.

Ricavi minimi	
Titoli e crediti	2%
Immobili e altri beni	6%
Immobili A10	5%
Immobili abitativi	4%
Altre immobilizzazioni	15%
Beni piccoli comuni	1%

Redditi minimi	
Titoli e crediti	1,50%
Immobili e altri beni	4,75%
Immobili A10	4%
Immobili abitativi	3%
Altre immobilizzazioni	12%
Beni piccoli comuni	0,90%

Si tratta quindi di un sistema impositivo evidentemente datato, lontano dalla realtà economica e di mercato degli anni più recenti, disancorato dalle sopravvenute modifiche normative (anche in ambito fiscale) e incompatibile con lo *shock* indotto dalla pandemia da Covid-19.

Il regime vigente costituisce insomma una innegabile stortura, aggravata dal progressivo allontanamento della norma da quello che era il più che condivisibile obiettivo originario (disincentivare il ricorso a uno strumento funzionale a eludere l'imposizione sul reddito delle persone fisiche mediante lo schermo societario) e dal fatto che detto obiettivo, si ribadisce, già è soddisfatto – sin dal 2011 - in virtù della non deducibilità 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.

Rispetto a tale *ratio*, il regime attuale, come evidenziato, presenta elementi di forte irragionevolezza. Si è in presenza, di fatto, di una patrimoniale mascherata, applicata a fronte di un reddito solo presunto benché, in realtà, inesistente, e che si applica, in concreto, anche a società che, nella sostanza, non sono affatto “di comodo” e non perseguono (e nemmeno sono nelle condizioni di perseguire) finalità elusive.

La irrazionalità della norma rispetto alle sue finalità dichiarate è ancora più evidente nel caso delle società in “perdita sistematica”, per le quali è dettato un regime che ha un raggio di applicazione assai più ampio del *target* dichiarato e che presenta (come normativa anti-abuso) notevoli elementi di “non proporzionalità”: il carente legame tra l'obiettivo prefissato e i presupposti di applicazione, in uno con la natura, reddituale nella forma ma patrimoniale nella sostanza, rendono quindi incerta la rispondenza di tale regime ai criteri della capacità contributiva e della ragionevolezza.

E qualora l'intento del legislatore andasse ricostruito nel senso di voler istituire una sorta di “minimum tax” generalizzata in funzione di un aumento di gettito (come l'evoluzione della

<sup>7</sup> Quando non già interessati dalla disposizione recata dall'art. 2, co. 36-*quaterdecies*, D.L. 13 agosto 2011, n. 138.

<sup>8</sup> Si considerino, a titolo esemplificativo, i risultati paradossali che conseguono all'applicazione della percentuale, disancorata dalla realtà, del 15% per stabilire i ricavi minimi che derivano dal possesso di quote di un fondo di investimento mobiliare iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie da una società finanziaria (cfr. tra le altre, la risposta n. 636 del 31 dicembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate).

normativa e le sue ricadute pratiche lasciano peraltro intendere), avrebbero dovuto essere diversi i presupposti e più ampio il campo di applicazione della disciplina.

#### IV. Il modesto gettito derivante dalla disciplina.

Peraltro, secondo gli ultimi dati disponibili<sup>9</sup> il gettito in favore dello Stato con riferimento alle società non operative (Tavola 2) e alle società in perdita sistemica (Tavola 3) è stato molto modesto.

### TAVOLA 2

#### REDDITI/2019 SOCIETA' DI CAPITALI (anno d'imposta 2018) DISTRIBUZIONE PER SEZIONE DI ATTIVITA' DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

SEZIONE DI ATTIVITA'	Numero Soggetti	RQ_62_08 - IMPONIBILE			RQ_62_14 - IMPOSTA NETTA		
		Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Agricoltura, silvicoltura e pesca	339	333	3.841.565	11.536	314	403.363	1.285
Estrazione di minerali da cave e miniere	39	36	467.655	12.990	36	49.106	1.364
Attività manifatturiere	1.020	998	8.273.931	8.291	940	868.755	924
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	196	181	836.499	4.622	171	87.834	514
Fornitura di acqua; reti fognarie, attività gestione rifiuti e risanamento	104	100	518.919	5.189	99	54.488	550
Costruzioni	2.689	2.603	13.552.736	5.207	2.494	1.422.461	570
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli e motocicli	1.970	1.914	11.662.146	6.093	1.807	1.224.508	678
Trasporto e magazzinaggio	310	297	1.552.531	5.227	278	163.018	586
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	1.022	1.007	5.376.558	5.339	944	564.536	598
Servizi di informazione e comunicazione	551	539	1.728.954	3.208	511	181.541	355
Attività finanziarie e assicurative	543	481	2.613.706	5.434	464	274.442	591
Attività immobiliari	3.089	2.986	49.121.061	16.450	2.908	5.157.763	1.774
Attività professionali, scientifiche e tecniche	817	768	3.554.299	4.628	743	373.197	502
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	731	711	4.295.887	6.042	678	451.067	665
Amministrazione pubblica e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	*	*	*	*	*	*	*
Istruzione	69	68	234.625	3.450	64	24.636	385
Sanità e assistenza sociale	169	163	1.105.996	6.785	160	116.130	726
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	264	259	3.114.472	12.025	246	327.026	1.329
Altre attività di servizi	166	164	1.173.585	7.156	148	123.224	833
Attività di famiglie e convivenze	*	*	*	*	*	*	*
Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	*	*	*	*	*	*	*
Attività non classificabile	*	*	*	*	*	*	*
<b>Totale</b>	<b>14.089</b>	<b>13.609</b>	<b>113.025.179</b>	<b>8.305</b>	<b>13.006</b>	<b>11.867.101</b>	<b>912</b>

Importi espressi in euro

<sup>9</sup> FONTE: Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – Direzione Studi e ricerche economico-fiscali, dati relativi all'anno d'imposta 2018.

### TAVOLA 3

**REDDITI/2019 SOCIETA' DI CAPITALI (anno d'imposta 2018)**  
**DISTRIBUZIONE PER SEZIONE DI ATTIVITA' DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA**

SEZIONE ATTIVITA'	Numero Soggetti	RQ_62_08 - IMPONIBILE			RQ_62_14 - IMPOSTA NETTA		
		Frequenza	Ammontare	Media	Frequenza	Ammontare	Media
Agricoltura, silvicoltura e pesca	80	79	729.960	9.240	75	76.646	1.022
Estrazione di minerali da cave e miniere	20	16	26.177	1.636	16	2.750	172
Attivita' manifatturiere	356	337	2.926.058	8.683	313	307.227	982
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	79	67	273.320	4.079	60	28.700	478
Fornitura di acqua; reti fognarie, attivita' gestione rifiuti e risanamento	35	29	99.616	3.435	28	10.464	374
Costruzioni	1.426	1.197	3.403.736	2.844	1.116	357.398	320
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli e motocicli	794	741	3.633.979	4.904	698	381.569	547
Trasporto e magazzinaggio	101	97	861.470	8.881	88	90.452	1.028
Attivita' dei servizi di alloggio e di ristorazione	289	267	2.463.668	9.227	244	258.686	1.060
Servizi di informazione e comunicazione	173	160	1.361.261	8.508	148	142.936	966
Attivita' finanziarie e assicurative	177	135	937.592	6.945	128	98.445	769
Attivita' immobiliari	1.069	920	6.587.814	7.161	873	691.719	792
Attivita' professionali, scientifiche e tecniche	211	190	1.004.007	5.284	181	105.415	582
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	208	192	908.353	4.731	176	95.378	542
Amministrazione pubblica e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	*	*	*	*	*	*	*
Istruzione	15	14	71.373	5.098	12	7.495	625
Sanita' e assistenza sociale	47	46	211.076	4.589	44	22.163	504
Attivita' artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	91	83	703.540	8.476	77	73.870	959
Altre attivita' di servizi	66	63	355.049	5.636	59	37.278	632
Attivita' di famiglie e convivenze	*	*	*	*	*	*	*
Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	*	*	*	*	*	*	*
Attivita' non classificabile	*	*	*	*	*	*	*
<b>Totale</b>	<b>5.240</b>	<b>4.636</b>	<b>26.561.851</b>	<b>5.729</b>	<b>4.339</b>	<b>2.788.991</b>	<b>643</b>

Importi espressi in euro

Si tratta di 11,9 milioni di euro di gettito per le 13.006 società non operative (con un'imposta media di 912 euro) e di 2,8 milioni per le 4.339 società in perdita sistematica (con un'imposta media di 643 euro). Le frequenze maggiori si riscontrano nei settori delle costruzioni e delle attività immobiliari.

#### V. Conclusioni e proposte.

Le considerazioni che precedono inducono a suggerire l'abrogazione del regime attuale, manifestamente inadeguato a contrastare effettivamente il fenomeno delle società di comodo, introducendo una apposita disposizione normativa avente a oggetto l'applicabilità della disciplina dell'abuso del diritto alle ipotesi di abuso della forma giuridica, in piena aderenza con l'intento

originariamente perseguito dal legislatore mediante l'istituto delle società di comodo, e conseguentemente modificando l'art. 30 della Legge n. 724/1994.

Di seguito si propone un possibile schema di norma e le possibili modifiche, integrazioni e abrogazioni da apportare all'art. 30 della Legge n. 724/1994:

### MODIFICHE NORMATIVE

#### Articolo xxx

1. Si applicano le disposizioni dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di contrastare l'utilizzo, a fini tributari, dello strumento societario per aggirare la ratio dell'effettivo esercizio di una attività commerciale.
2. Il comma 1 dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 è modificato come segue:
  - a) sono cancellate le parole "Agli effetti del presente articolo";
  - b) sono cancellate le parole "considerano non operativi";
  - c) dopo "con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si" è aggiunto l'inciso "applicano le disposizioni dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212";
3. Il comma 4-ter dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 è modificato come segue:
  - a) dopo "*situazioni oggettive*", è aggiunto l'inciso "*in relazione alle quali*";
4. Sono abrogate le disposizioni contenute nell'articolo 30, commi da 3 a 4-bis, 4-quater e 8, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e nell'articolo 2, commi 36-decies, 36-undecies, e 36-duodecies del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 convertito dalla legge n. 148 del 14 settembre 2011.

#### **ARTICOLO 30 DELLA L. N. 724/1994 MODIFICATO**

1. ~~Agli effetti del presente articolo~~ Alle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché alle società e agli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ~~si considerano non operativi~~ **applicano le disposizioni dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212**, se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell' articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento; c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. Le disposizioni del primo periodo non si applicano: 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta; 3) alle società in



amministrazione controllata o straordinaria; 4) alle 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; 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto; 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50. 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità; 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale; 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

~~3. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali: a) l'1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1;~~

~~b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento; c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma.~~

~~3-bis. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.~~

~~4. Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire~~

~~oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scemputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.~~

<p>4-bis. <del>In presenza 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, la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.</del></p>
<p>4-ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, <b>in relazione alle quali</b> non trovano applicazione le disposizioni di cui al presente articolo.</p>
<p>4-quater. <del>Il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-bis ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi.</del></p>
<p>5. <i>abrogato</i></p>
<p>6. <i>abrogato</i></p>
<p>7. <i>abrogato</i></p>
<p><del>8. Il comma 2 dell'articolo 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: "2. Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche".</del></p>
<p>9. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 6 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1994.</p>
<p>10. <i>abrogato</i></p>

Roma, 2 agosto 2021