

Ordinanza del 23/10/2025 n. 28202 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Società non operative - Interpello disapplicativo - Art.30, Legge n.724/1994 - Mancata attivazione

Massima:

L'eventuale determinazione di non avviare la procedura di interpello non può precludere al contribuente la possibilità di provare, nel giudizio di opposizione all'avviso di accertamento volto a recuperare a tassazione il maggior reddito stabilito ex lege, la sussistenza delle obiettive situazioni che legittimano la disapplicazione della normativa antielusiva e ciò in quanto tale ultima possibilità risponde all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva (del quale la stessa disciplina antielusiva è espressione), alla cui tutela deve orientarsi il diritto di difesa del contribuente attraverso la garanzia offerta dal contraddittorio e dalla necessità di motivare adeguatamente l'esistenza della condotta elusiva oggetto di pretesa impositiva.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

1. Avendo riportato perdite per i periodi d'imposta dal 2010 al 2012, e al fine di disapplicare, nei suoi propri confronti, il regime delle cd. società non operative di cui all' art. 30 della L. n. 724/1994 , G. Srl presentò all'amministrazione finanziaria apposito interpello ai sensi del comma 4-bis (nei termini consentiti dalla disciplina vigente), volto a dimostrare la sussistenza di situazioni oggettive che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, nonché di reddito.

Poiché l'Ufficio aveva disatteso - con provvedimento non autonomamente impugnabile - tale interpello, sul rilievo della mancata produzione dei documenti necessari, la società compilò la propria dichiarazione dei redditi 2013 indicando nel Quadro RN relativo all'Ires un importo pari al reddito minimo presunto in base ai criteri stabiliti dal citato art. 30, omettendo di versare l'imposta; ciò al fine di far emettere dall'Amministrazione un atto impositivo che essa avrebbe

potuto impugnare onde far valere le ragioni che consentivano la non applicabilità della disciplina delle società non operative.

In effetti, con procedura di liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 , l'Agenzia delle entrate notificò alla società una cartella di pagamento relativa all'imposta non versata, che questa impugnò innanzi alla C.T.P. di Cuneo, estendendo il contraddittorio anche all'Agente per la riscossione onde far valere alcuni vizi intrinseci della cartella stessa.

Il giudice adito accolse il ricorso.

2. Il successivo appello dell'Agenzia delle entrate fu accolto con la sentenza indicata in epigrafe.

I giudici regionali ritennero che la società non avrebbe dovuto esporre il proprio imponibile; indicandolo, invece, essa aveva legittimato l'emissione della cartella, e tale comportamento rendeva superfluo l'esame di tutte le considerazioni poi svolte in giudizio dalla società circa la sussistenza di valide ragioni per disapplicare la disciplina relativa alle società cd. non operative, in quanto "il conteggio sviluppato nel quadro RN determina un risultato che è cogente, al quale, per legge, il contribuente deve adeguarsi anche nell'ipotesi in cui si versi in una situazione di perdita sistematica".

3. G. ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a due motivi, illustrati da successiva memoria.

L'agente per la riscossione non ha svolto difese, mentre l'Agenzia delle entrate ha depositato atto di costituzione con il quale ha chiesto di partecipare all'udienza di discussione.

Considerato che:

1. Il primo motivo denuncia violazione dell' art. 30 della L. n. 724/1994 , in combinato disposto con l' art. 2 , comma 36-decies, del D.L. n. 138/2011 .

La ricorrente osserva in premessa che tale ultima disposizione assoggetta le società che presentino perdite per tre anni consecutivi al regime di non operatività, riconoscendo tuttavia la possibilità che sia dimostrata l'esistenza di situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, e ribadisce che quest'ultimo era il solo fine del suo comportamento, non essendo consentita l'impugnazione del diniego di disapplicazione precedentemente ricevuto.

Ciò posto, e a confutazione della decisione impugnata, sostiene

- che l' art. 30 , comma 4-bis, della L. n. 724/1994 non prevede alcuna limitazione temporale alla possibilità per il contribuente di contestare l'applicabilità del regime delle società non operative;

- che il "comportamento alternativo doveroso" prospettato dalla C.T.R., secondo la quale essa avrebbe dovuto omettere la compilazione del Quadro RS, avrebbe integrato una condotta di infedele dichiarazione;

- che, come riconosciuto dagli stessi giudici regionali nella parte in fatto della sentenza impugnata, tale comportamento era stato da lei posto in essere per far fronte a un'anomalia di sistema che solo successivamente era stata corretta mediante l'introduzione, a far data dal 2016, del comma 4-ter del ridetto art. 30, a mente del quale le società che hanno presentato interpello disapplicativo possono darne comunicazione nel Modello Unico, comunicazione fino ad allora invece impedita dai sistemi informatici preposti per la dichiarazione, che nel frangente generavano un "errore bloccante".

2. Il secondo motivo di ricorso deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente o contraddittoria.

3. I due motivi appaiono connessi e possono quindi essere scrutinati congiuntamente.

3.1. Non è fondata la denuncia di nullità della sentenza.

Gli argomenti dei giudici d'appello, come si desume anche dal riassunto operato nell'esposizione in fatto della vicenda processuale, attingono il cd. minimo costituzionale ex art. 111 Cost. e consentono di individuare le ragioni della decisione anche con riguardo ai profili evidenziati dalla ricorrente.

Del resto, le considerazioni svolte dalla contribuente nell'illustrazione del primo motivo di ricorso evidenziano la piena intelligibilità dell'iter logico seguito dalla sentenza impugnata.

In particolare, la C.T.R., pur riconoscendo la possibile sussistenza di ragioni oggettive atte a giustificare la disapplicazione del regime delle società non operative al trattamento fiscale della contribuente, ha poi ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio, in guisa di "comportamento vincolato" alla scelta della prima di indicare il proprio reddito imponibile nell'apposito quadro del Modello unico.

3.2. Queste stesse considerazioni designano, per converso, la fondatezza del primo motivo.

Riconoscendo alla società contribuente la possibilità di illustrare le proprie condizioni, patrimoniali e di reddito, in un'ottica disapplicativa del regime di non operatività, la C.T.R. ha errato nel non consentire che la relativa dimostrazione fosse resa in giudizio.

3.3. Invero, l'eventuale determinazione di non avviare la procedura di interpello non può precludere al contribuente la possibilità di provare - nel giudizio di opposizione all'avviso di accertamento volto a recuperare a tassazione il maggior reddito stabilito ex lege - la sussistenza delle obiettive situazioni che legittimano la disapplicazione della normativa antielusiva; e ciò in quanto tale ultima possibilità risponde all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva (del quale la stessa disciplina antielusiva è espressione), alla cui tutela deve orientarsi il diritto di difesa del contribuente attraverso la garanzia offerta dal contraddittorio e dalla necessità di motivare adeguatamente l'esistenza della condotta elusiva oggetto di pretesa impositiva (cfr. Cass. n. 9852/2018 ; v. anche Cass. n. 4946/2021).

Non vi è, pertanto, ragione per escludere tale possibilità laddove il contribuente abbia infruttuosamente avviato la procedura di interpello disapplicativo; e ciò vieppiù ove si consideri

che il relativo diniego non costituisce atto impugnabile, ma funge unicamente da presupposto per l'avvio del procedimento di verifica, nell'ambito del quale l'interessato è ammesso a dimostrare, in via preventiva, l'inesistenza della sua finalità elusiva, pur ricorrendo agli indici indicati nell' art. 30 , comma 1, della legge n. 724 del 1994 .

Il quadro di tali considerazioni, peraltro, non muta con riguardo al fatto che, nel caso di specie, l'amministrazione ha esercitato la propria potestà impositiva con l'emissione di cartella di pagamento in seguito a controllo automatizzato ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 , anziché mediante avviso di accertamento. Trattandosi, infatti, del primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, tale cartella è impugnabile, ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 , anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva (cfr. Cass., sez. U, n. 18298/2021 ; conf. Cass. n. 23183/2024).

3.4. Né, contrariamente a quanto opinato dalla C.T.R., tale dimostrazione sarebbe preclusa dal fatto che la contribuente ha dichiarato l'ammontare del proprio imponibile (seppur, significativamente, in misura corrispondente al minimo presunto dalla disciplina delle società di comodo).

Per un verso, infatti, i giudici d'appello hanno ritenuto che da tale condotta deriverebbe una sorta di automatismo accertativo che non consente alcun sindacato in giudizio, mentre, com'è noto, il giudice tributario non si limita a scrutinare l'atto impositivo oggetto di censura, ma il rapporto ad esso sottostante.

Per altro verso, poi, va condiviso il rilievo della contribuente secondo cui la condotta posta in essere era in certa misura necessitata dall'esistenza di un'anomalia di sistema, successivamente emendata dal legislatore, giacché, secondo la disciplina vigente all'epoca, non vi era spazio per il rilievo, in sede di dichiarazione dei redditi, dell'avvio del procedimento di verifica finalizzato alla disapplicazione della normativa antielusiva.

4. Il ricorso va dunque accolto in relazione al primo motivo, disatteso il restante.

La sentenza impugnata è cassata con rinvio al giudice a quo il quale provvederà al riesame della vicenda conformandosi al seguente principio di diritto "In tema di società di comodo, ove una società si sia determinata a non avviare la procedura di interpello disapplicativo ex art. 30 , comma 4-bis, della L. n. 724/1994 (nel testo vigente all'epoca dei fatti), non può intendersi così preclusa, alla stessa, la possibilità di provare, nel giudizio di opposizione all'atto impositivo con il quale l'amministrazione finanziaria recupera a tassazione il maggior reddito stabilito ex lege, la sussistenza delle "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito", rilevante ai fini dell'inoperatività della presunzione.

Tale possibilità non è impedita dal fatto che l'atto impositivo sia stato emesso in seguito a dichiarazione redatta dallo stesso contribuente, con esposizione di un reddito pari al minimo presunto in base alla disciplina antielusiva in questione; stante, infatti, la non impugnabilità del diniego di interpello, tale modalità operativa costituisce lo strumento con il quale il contribuente

può accedere alla garanzia del contraddittorio in relazione al suo onere di dimostrare l'insussistenza di condotte elusive".

Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte anche per le spese.

Così deciso in Roma il 26 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 23 ottobre 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza