

Ordinanza del 10/02/2025 n. 3297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre nei confronti della A.A. Srl, che non ha svolto attività difensiva, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. della Sardegna ha rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Cagliari che, previa riunione, aveva accolto i ricorsi spiegati avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio aveva recuperato, per gli anni di imposta 2006 e 2007, maggiori Ires e Irap e avverso l'atto di recupero del credito Iva indebitamente compensato per il 2006.

2. I tre atti impositivi scaturivano dall'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'istanza di interpello, di cui all' art. 30 , comma 4-bis legge n. 724 del 1994 , per la disapplicazione, per l'anno 2006, delle norme di cui all' art. 37-bis , comma 8, D.P.R. n. 600 del 1973 e si fondavano sull'assunto della insussistenza dei requisiti ivi previsti per entrambi gli anni di imposta. L'Ufficio, di conseguenza, tramite l'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui all' art. 30 , comma 1, legge n. 724 del 1994 , determinava i ricavi presunti attribuibili alla società e procedeva al recupero del credito Iva indebitamente compensato con riferimento sia al 2006 che al 2007 per il quale non vi era stata analogia istanza.

3. La C.t.r, per quanto di rilievo, rigettava l'appello dell'Ufficio ritenendo insussistenti i presupposti per l'applicazione delle discipline delle c.d. società di comodo. In particolare, affermava che l'art. 30 cit. era applicabile anche ai casi in cui l'andamento negativo o la scarsa redditività dell'impresa erano dipese (oltre che da fattori esterni) da scelte imprenditoriali errate e che la sussistenza di una, se pure minima, operatività - come nel caso in esame in cui era stato dimostrato un effettivo svolgimento dell'attività economica, quanto meno con riferimento alla realizzazione dell'immobile - escludeva il ricorso a criteri standardizzati di accertamento del reddito.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell' art. 30 legge 23 dicembre 1994, n. 724 .

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto sussistenti le "oggettive situazioni" di cui all'art. 30 comma 4-bis, legge cit. che precludono l'applicazione della normativa antielusiva delle società c.d. di comodo ed ha ravvisato le medesime anche in caso di andamento negativo o scarsa redditività dell'iniziativa imprenditoriale dipesa da scelte imprenditoriali o

aziendali errate. Osserva che la lettera della norma richiamata, laddove fa riferimento a "cause oggettive", esclude che possano acquisire rilevanza, in ordine alla disapplicazione della disciplina antielusiva, anche circostanze dipendenti da decisioni consapevoli dell'imprenditore, come le scelte aziendali sbagliate.

2. Il motivo non è fondato.

2.1. La disciplina di riferimento è contenuta nell' art. 30 legge n. 724 del 1994 .

Il comma 1, nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi 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 percentuali ivi espressamente previste.

I commi 3 e 3-bis, prevedono, poi, che fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap, si presume che la base imponibile non sia inferiore ai valori determinati anch'essi secondo criteri predeterminati.

Il successivo comma 4-bis, sempre nel testo applicabile *ratione temporis*, prevede, tuttavia, che "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 richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell' art. 37-bis , comma 8, del decreto del presidente Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ". Originariamente la disposizione faceva riferimento a oggettive situazioni "di carattere straordinario", ma detta ultima locuzione non è più presente dal 1 gennaio 2007, a seguito dell' art. 1 , comma 109, lett. h), legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria del 2007).

Infine, il comma 4-ter, (inserito dall' art. 1 , comma 128, lett. f) legge 24 dicembre 2007, n. 244) prevede che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia possono essere individuate "determinate situazioni oggettive", in presenza delle quali non trovano applicazione le disposizione dettate per le società di comodo.

Per completezza, va aggiunto che il Direttore dell'Agenzia, con decreto n. 23681 del 2008, ha individuato le ipotesi di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo e che detto provvedimento nel 2012 è stato integrato con la previsione di ulteriori cause di esclusione automatica (Prov. Direttore Agenzia delle entrate n. 87956 del 2012)

2.2. In sintesi, la disciplina di cui all'art. 30 cit., si fonda sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società.

L'imponibile, pertanto, è calcolato sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale. (Cass. 05/07/2016, n. 13699).

2.3. Il contribuente può provare, con onere a suo carico, l'impossibilità, per situazioni oggettive, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all'art. 30 cit. Se, invece, ricorre una delle situazioni di impossibilità oggettiva predeterminate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate può invocare la disapplicazione automatica.

2.4. Quanto alla sussistenza delle oggettive situazioni (evidentemente diverse da quelle tipizzate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate) in ragione delle quali resta esclusa la disciplina delle società operative, l'interpello disapplicativo non esclude che la contribuente possa proporre la questione sia per la prima volta direttamente in giudizio senza la previa proposizione dell'interpello, sia dopo che l'interpello sia stato respinto, impugnando direttamente l'atto impositivo conseguito all'esito negativo del test imposto dalla normativa ed alla qualificazione come società non operativa. Si è chiarito, infatti, che l'interpello disapplicativo, conseguente al mancato superamento del test di operatività non è una condizione di procedibilità né comporta l'elisione della facoltà per il contribuente di superare la presunzione legale di non operatività sancita dal comma 1 (Cass. 23/05/2022, n. 16472).

2.5. Il mancato superamento della c.d. soglia di operatività fissata dall'art. 30 cit. costituisce presunzione legale, relativa, della natura non operativa dell'ente e comporta l'applicazione della disciplina ivi dettata. In particolare, al ricorrere della presunzione sancita dall'art. 30, comma 1, legge cit. il legislatore correla, con il comma 3, una seconda presunzione, anch'essa relativa, di reddito minimo fondata su coefficienti medi di redditività degli elementi patrimoniali di bilancio (Cass. 24/01/2022, n. 1898).

La disciplina, pertanto, opera su due diversi livelli; ad un primo livello, fornisce la definizione di non operatività degli enti (c.d. test di operatività), attraverso un confronto tra i proventi derivanti dall'attività d'impresa, emergenti dalla contabilità, e quelli individuati applicando specifici coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e delle altre immobilizzazioni della società; ad un secondo livello, per i soggetti che non hanno superato il test, fa scattare la presunzione di un reddito minimo, che viene determinato in rapporto al valore dei beni della società, ai quali sono applicati altri coefficienti (Cass. n. 1898 del 2022 cit.).

In tale contesto, questa Corte ha già chiarito che la rilevanza delle oggettive situazioni, di cui al comma 4-bis della disposizione, delle quali qui si discute, si colloca nell'ambito della prima presunzione, giacché, fornendo la relativa prova, la società si sottrae alla classificazione come di società non operativa (e quindi all'eventuale applicazione della successiva e concatenata presunzione di reddito minimo), nonostante l'esito del test inferiore alla soglia legale di operatività.

2.6. Quanto alla prova contraria che il contribuente è tenuto a fornire, si è precisato che deve essere intesa, non in termini assoluti, quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato (Cass. 20/06/2018 n. 16204 ; Cass. 12/02/2019, n. 4019 ; Cass. 05/04/2019, n. 31626; Cass. 01/02/2019, n. 3063 ; Cass. 28/05/2020, n. 10158).

Essa può riguardare, oltre al mancato raggiungimento della soglia di operatività, anche il reddito minimo presunto normativamente, ben potendo l'ente evidenziare le circostanze che hanno impedito il raggiungimento della soglia minima e che, pertanto, giustificano la minore entità di componenti positivi dichiarati e risultanti dalla contabilità, nonché contestare le ulteriori presunzioni poste dalla normativa, indicando eventuali condizioni che hanno reso impossibile conseguire l'imponibile minimo (in tal senso, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2007).

Ne consegue che ogni situazione in grado di giustificare la divergenza tra il quantum dichiarato dal contribuente ed il quantum determinato applicando i parametri di legge deve essere presa in considerazione al fine di verificare il superamento delle presunzioni di legge. La caratteristica di "oggettività" delle situazioni che il contribuente può far valere, nella ratio del comma 4-bis dell'art. 30 cit. non ha, infatti, la funzione di distinguere tra cause esterne, che si impongono al soggetto, e cause che derivano, anche solo in parte da libere determinazioni, ma quella di richiedere che questi sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato" (Cass. 23/05/2022, n. 16472 , Cass. 13/05/2021, n. 12862).

L'onere probatorio, dunque, può essere assolto dimostrando che, nel caso concreto, l'esito quantitativo del test di operatività non ha la valenza sintomatica che gli ha attribuito il legislatore, giacché il livello inferiore dei ricavi è dipeso da situazioni oggettive che ne hanno impedito una maggior realizzazione; può essere assolto, tuttavia, 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 (cfr. Cass. 23/05/2022, n. 16472Cass. Cass.2/09/2021, n. 26219, Cass. 24/02/2021, n. 4946 , cit., in motivazione). Tale conclusione, infatti, 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).

2.7. Con particolare riferimento alle scelte imprenditoriali si è precisato che non sussistono le oggettive situazioni di carattere straordinario, che rendono impossibile il superamento del test di operatività, nell'ipotesi di totale assenza di pianificazione aziendale da parte degli organi gestori della società o di completa inettitudine produttiva; infatti, grava sull'imprenditore, anche collettivo, - ai sensi dell' art. 2086 , comma 2, cod. civ., come modificato dall' art. 375 CCII in coerenza con l' art. 41 Cost. - l'obbligo di predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e della continuità aziendale. In tali specifiche situazioni il sindacato del giudice non coinvolge le scelte di merito dell'imprenditore, attenendo alla verifica del corretto adempimento degli obblighi degli amministratori e dei sindaci, con riduzione dell'operatività della business judgement rule, sempre valutabile, sotto il profilo tributario, per condotte platealmente antieconomiche (Cass. 23/11/2021, n. 36365).

Nello stesso sesso, in caso di inoperatività dipesa dalla mancata costruzione dell'immobile da utilizzare per lo svolgimento dell'attività, si è ritenuta necessaria la prova che il ritardo sia stato determinato da ragioni estranee al contribuente e non riconducibili alla sua volontà (Cass., 30/12/ 2019, n. 34642).

3. Ciò posto, la tesi sostenuta dall'Ufficio, secondo la quale le circostanze oggettive devono essere necessariamente esterne alla sfera di controllo dell'imprenditore, non è conforme alla giurisprudenza di questa Corte come sopra riportata e non coglie la ratio, ben più articolata, sottesa all'istituto.

Viceversa, la C.t.r. si è attenuta ai principi esposti in quanto, ha rilevato correttamente che il tenore letterale della norma di cui all'art. 30 cit. consente di ritenerla applicabile, non solo ai casi in cui l'andamento negativo, o la scarsa redditività dell'iniziativa imprenditoriale sia dipesa da eventi collocati al di fuori della sfera di controllo dell'imprenditore ma anche da scelte individuali errate, sebbene debba precisarsi in questa sede di legittimità che ciò vale a condizione che non vi sia stata totale assenza di pianificazione aziendale. La C.t.r., poi, ha aggiunto, con accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, che nella fattispecie in esame era stato dimostrato un effettivo svolgimento dell'attività economica anche se con risultati negativi o comunque non conformi ai criteri standardizzati; ha ritenuto che la contribuente avesse fornito la prova contraria richiesta per vincere la presunzione di non operatività.

4. Deve aggiungersi - per quanto attiene al credito Iva che l'Ufficio ha ritenuto indebitamente compensato - che questa Corte ha già precisato che, alla stregua della pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione Europea (CGUE, sent. 7 marzo 2024 in causa C-341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa), l' art. 9 , par. 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, va interpretato nel senso che esso non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo Iva al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini di tale imposta il cui valore economico non raggiunga la soglia fissata da una normativa nazionale, che corrisponda ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale soggetto dispone, in quanto nessuna disposizione della direttiva subordina il diritto a detrazione al requisito che l'importo delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, effettuate a valle da un soggetto passivo nel corso di un determinato periodo, raggiunga una certa soglia. Pertanto, ciò che rileva ai sensi dell'art. 30 cit. è esclusivamente il fatto che detto soggetto, in un determinato periodo d'imposta, abbia esercitato effettivamente un'attività economica, ponendosi detta disposizione in contrasto con l' art. 167 della direttiva Iva nella parte in cui, invece, prevede la perdita del diritto a detrazione al mancato raggiungimento di determinate soglie di ricavi (Cass. 11/09/2024, n. 24442).

5. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

Non deve provvedersi sulle spese stante la mancanza di attività difensiva dell'intimata.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l' art. 13 comma 1-quater, D.P.R., 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 17 dicembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 10 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza