Sentenza del 20/06/2018 n. 16204 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - ACCERTAMENTO D'UFFICIO Società di comodo - Presunzione ex art. 30 della l. n. 724 del 1994 - Contrasto con il principio di proporzionalità - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema di società di comodo, il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito dii cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, superabile mediante prova contraria, non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità, rispetto al quale, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04) ha affermato che una normativa nazionale che si fondi sull'esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se un'operazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali, e quindi elusiva, va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive, ove il contribuente sia messo in grado, senza oneri eccessivi, di dimostrare le eventuali ragioni commerciali che giustificano detta operazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società XXXX sas e le socie impugnavano l'avviso di accertamento con il quale veniva accertato un maggior reddito imponibile per l'anno 2006, a seguito della applicazione della normativa sulle società non operative ed il rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo.

La socia accomandante N.F. di (XXXXX) era anche destinataria di separato avviso di accertamento individuale per il recupero della maggiore irpef in conseguenza del maggior reddito accertato alla società, che impugnava davanti alla CTP di Grosseto.

La CTP di Firenze rigettava il ricorso contro il primo avviso di accertamento proposto dalla società e dalle socie, e la CTR della Toscana rigettava l'appello.

Contro la sentenza della CTR la stessa società e le socie ricorrono a questa Corte sulla base di sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Il ricorso, già assegnato alla Sesta sezione per l'udienza del 10.6.2015, è stato rimesso a questa sezione con ordinanza n. 23987 del 2015 per impossibilità di decisione camerale per mancata condivisione da parte del collegio delle conclusioni del relatore.

Motivi della decisione

Con il primo motivo le ricorrenti deducono nullità della sentenza di appello per violazione degli artt. 39 e 101 c.p.c., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1, in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR emesso la sentenza senza previa integrazione del contraddittorio con tutti i soci.

Con il secondo motivo deducono violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in relazione alla L. n. 724 del 1994, art. 30, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciando la illegittimità costituzionale della normativa sull'accertamento del reddito delle società di comodo che si basa su presunzioni senza necessario previo contraddittorio.

Con il terzo motivo deducono violazione del principio comunitario di proporzionalità, in relazione alla L. n. 724 del 1994, art. 30, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, chiedendo la disapplicazione della normativa suddetta, ed in subordine il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Con il quarto motivo deducono nullità della sentenza di appello per violazione dell'art. 112 c.p.c., perchè non si è pronunciata sul difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il quinto motivo deducono violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR errato sulla interpretazione della normativa sulla motivazione dell'avviso di accertamento, in quanto quest'ultimo non conteneva alcuna spiegazione sul motivo per cui aveva ritenuto che nella specie non ricorressero oggettive situazioni che giustificavano la disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

Con il sesto motivo deducono nullità della sentenza di appello per violazione dell'art. 112 c.p.c., poichè non si è pronunciata sull'eccepita violazione del divieto di doppia imposizione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il settimo motivo deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 1 e 163, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, e L. n. 724 del 1994, art. 30, nonchè degli artt. 981, 982 e 984 c.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente applicato i principi in tema di soggettività passiva tributaria del nudo proprietario ed avere, di conseguenza, violato il principio di divieto di doppia imposizione.

Il primo motivo è infondato.

E' vero che il ricorso tributario proposto da uno dei soci o dalla società anche avverso un solo avviso di rettifica riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci (salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali), cosicchè in tali casi ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra tutti questi soggetti (Sez. 6^-5, n. 20488 del 2015).

Nel caso di specie, tuttavia, la partecipazione di tutti i soci al presente giudizio, relativo al reddito societario, fa sì che la sentenza resa in questo giudizio sia ad essi opponibile. La stessa parte ricorrente afferma, infatti, nell'atto introduttivo del presente giudizio che contro l'avviso di accertamento relativo alla società, sia la persona giuridica, che la socia accomandataria, che la socia accomandante (e quindi l'intera compagine sociale), ricorrevano alla CTP di Firenze e, successivamente, alla CTR della Toscana, come del resto emerge anche dalla lettura della sentenza di quest'ultima. Anche il ricorso del presente giudizio, sempre nell'ambito del procedimento sul reddito della società, è proposto dagli stessi tre soggetti. Si è verificato, quindi, nella sostanza quanto richiesto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, secondo cui se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo. Poìchè il giudizio sul reddito societario è logicamente pregiudiziale rispetto a quello sul reddito dei singoli soci - perchè unica è la materia imponibile, sebbene soggetta a diversa disciplina impositoria (Sez. Un., n. 14815 del 2008 con riferimento all'ilor ed all'irpef, e Sez. Un., n. 10145 del 2012 con riferimento all'irap ed all'irpef) -, nel momento in cui questi ultimi partecipano al primo, sono pienamente contraddittori, di fatto, anche per quanto riguarda i propri redditi imputati per trasparenza in dipendenza del reddito societario.

Il fatto che nella specie la socia accomandante abbia impugnato separatamente l'avviso di accertamento relativo al proprio reddito personale ai fini irpef non è manifestazione, quindi, di una avvenuta violazione del litisconsorzio necessario, perchè, partecipando la stessa anche al giudizio sul reddito della società, la sentenza resa in questo giudizio è ad essa pienamente opponibile - sia in senso favorevole che sfavorevole - ai fini del giudizio sul proprio reddito personale.

Il secondo motivo è infondato.

Questa Corte ha già avuto occasione di affermare l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, in una controversia relativa sempre all'anno 2006, come la presente, anche su uno degli aspetti denunciati nel presente ricorso - e cioè la applicazione della "nuova" versione della norma, introdotta proprio durante il 2006 con il D.L. n. 223, di quell'anno, conv. in L. n. 248 del 2006, all'anno in corso - affermando, con motivazione che si condivide in questa sede ed alla quale ci si richiama, che è vero che lo stesso si limita a prevedere un meccanismo di determinazione del reddito basato su presunzioni, ma esse sono superabili con prova contraria, laddove il contribuente, in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e degli altri elementi rilevanti per la determinazione del reddito imponibile, può chiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive (Sez. 5^, n. 21358 del 2015). Nè questa appare trattarsi, come ritiene il contribuente, di prova impossibile, riguardando dati oggettivi che possono venire indicati come elementi che hanno avuto una influenza sulla mancata

produzione del reddito. Al riguardo, infatti, questa Corte ha precisato che la nozione di "impossibilità" di cui alla disposizione in esame va intesa non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Sez. 5^, n. 5080 del 2017), e quindi non si tratta di una prova che non può, per sua natura, essere mai fornita.

Il terzo motivo è infondato.

La normativa in questione - peraltro puramente nazionale - non appare violare il principio di proporzionalità anche alla luce del diritto dell'Unione atteso che, come affermato dalla Corte di Giustizia, "una normativa nazionale che si fonda su un esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se una transazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive quando il contribuente è messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali per le quali tale transazione è stata conclusa" (CGUE, caso C524/04).

Trasponendo tale principio alla fattispecie del presente giudizio, nel momento in cui la normativa permette al contribuente di dimostrare senza eccessivi aggravi le ragioni per le quali la società non è stata in grado di produrre il reddito minimo al di sotto del quale si applica la normativa in tema di società non operative, tale normativa non può considerarsi non conforme al principio di proporzionalità.

Nè sussistono i presupposti per disporre il richiesto rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. Premesso che, per giurisprudenza della stessa Corte Europea, l'obbligo per il giudice di ultima istanza di operare il rinvio non determina la rinuncia ad una valutazione autonoma da parte del giudice stesso circa la necessità di rivolgersi alla Corte di giustizia (CGUE, 6 ottobre 1982, causa C-283/81, Cilfit; Cass., sez. un., ord. n. 20701 del 2013), nel caso di specie appare lecito dubitare della influenza della questione in relazione al caso concreto, requisito che è, invece, necessario per disporre il richiesto rinvio pregiudiziale.

Quand'anche, infatti, la Corte di Giustizia dichiarasse che il diritto dell'Unione osta all'esistenza di una normativa come quella di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, e ciò volesse significare che il contribuente deve avere la possibilità di provare il reddito realmente conseguito - e non vederselo determinato sulla base di una presunzione ciò non muterebbe i termini della questione controversa nella presente causa, posto che in questa, Più che addurre il fatto che la società avesse realmente conseguito un reddito inferiore a quello accertato con le presunzioni, che il contribuente è stato nell'impossibilità di dimostrare in virtù della suddetta normativa, si discute della opponibilità al fisco dell'operazione societaria in base alla quale la società invoca l'assenza di reddito in quanto mera nuda proprietaria dei beni sociali, ed i fatti a base di tale operazione non sono solo stati pienamente dedotti dal contribuente, ma sono anche stati valutati dalla CTR. In altri termini, posto che nella specie l'applicazione della normativa sulle società non operative deriva dalla valutazione di non opponibilità all'erario di una operazione societaria - che però la normativa in questione non ha affatto impedito di dedurre e provare in giudizio e di valutare -, una pronuncia sulla suddetta normativa e sulle presunzioni che impedirebbero di dimostrare il reddito effettivo non avrebbe, in realtà, alcun effetto sulla suddetta valutazione dell'operazione societaria che è l'origine, nella prospettazione del

ricorrente, dell'assenza di reddito. Il contribuente, in altre parole, non potrebbe dedurre e provare nulla di più di quanto ha già dedotto e provato.

Il quarto e quinto motivo, che possono essere trattati congiuntamente in quanto attengono alla stessa questione - la motivazione dell'avviso di accertamento sull'esistenza delle condizioni oggettive che hanno impedito alla società di produrre un reddito minimo tale da non fare operare la disciplina di cui alla L. n. 724 del 1994 - sono infondati.

E' del tutto evidente, infatti, dalla lettura della sentenza, che la CTR ha considerato implicitamente superato l'aspetto della esistenza delle suddette condizioni oggettive, laddove ha ritenuto che il motivo addotto dalla società per dimostrare la mancanza di reddito (il fatto che l'usufrutto di tutti i suoi beni facesse capo ad una socia, e la società fosse solo la nuda proprietaria) non fosse idoneo a giustificare questa situazione, e non ha, quindi, omesso di prendere in considerazione tale aspetto. Nè la CTR ha violato la interpretazione delle norme sulla motivazione dell'avviso di accertamento, ritenendo sufficiente quella dell'avviso del caso di specie. Per come è strutturata la norma, il fatto che l'avviso dia solo atto dell'assenza di condizioni oggettive per la disapplicazione della normativa soddisfa l'onere motivazionale a carico dell'ufficio, e, per il contenuto dell'avviso come riprodotto dal contribuente, è evidente che l'Agenzia, pur dando atto della possibilità astratta di disapplicazione in presenza delle suddette condizioni oggettive, ha ritenuto che le stesse non ricorressero, non avendo provveduto in tal senso, motivando così - anche in questo caso almeno implicitamente, ma chiaramente - sul punto.

Il sesto e settimo motivo, che ugualmente possono essere trattati congiuntamente attendendo alla stessa questione della doppia imposizione che, secondo il contribuente, si verrebbe a determinare nel caso di specie, sono infondati.

La questione può riassumersi nel fatto che, secondo il contribuente, poichè la società è solo nuda proprietaria dei beni, e non produce ricchezza, laddove l'accertamento dell'ufficio attribuisce maggior reddito per la stessa fonte sia alla società che ai soci determina una doppia imposizione.

Quanto al motivo basato sulla addotta omessa pronuncia su tale aspetto, in realtà la CTR, seppure con motivazione stringata, si è pronunciata sulla questione.

La CTR afferma al riguardo che:

"nel caso di specie le contestazioni di una qualche concretezza riguardano solo la computabilità o meno ai fini delle presunzioni sopra indicate di beni di cui la società (di persone) avrebbe solo la nuda proprietà essendo l'usufrutto in capo alla socia accomandataria amministratrice.

E' infatti evidente come tale ripartizione di diritti reali costituisce solo una modalità di utilizzazione del bene aziendale e dunque il bene stesso possa costituire punto di riferimento per il calcolo presuntivo del reddito; configurandosi in caso contrario un palese abuso di diritto".

Con ciò la CTR dimostra di avere preso in considerazione la questione della doppia imposizione, escludendola, quanto meno implicitamente, ritenendo corretto il riconoscimento della

soggettività passiva tributaria in capo alla società, e considerando la costituzione dell'usufrutto alla socia una mera operazione interna di "ripartizione di diritti reali" per l'utilizzo dei beni aziendali.

Anche il settimo motivo, che riguarda la asserita violazione del principio di divieto di doppia imposizione, è infondato.

Lo stesso, infatti, si fonda sull'applicazione strettamente civilistica del principio secondo cui i frutti del bene si producono solo in capo all'usufruttuario e non al nudo proprietario.

Tuttavia, non può non evidenziarsi in questo caso la differenza tra il concetto di "possesso del reddito" ai fini civilistici e quelli tributari, laddove in questi ultimi - in particolare a fini antievasivi o anche antielusivi - può essere necessario fare riferimento alla situazione sostanziale facente capo alle parti e non a quella formale risultante da negozi giuridici.

Nella specie, la CTR, in linea con l'interpretazione costante che viene data di tale situazione specifica, (ris. 94/e del 2005, 25/e del 2007 e concetto ribadito nella circolare 44 del 2007) secondo la quale è vero che i beni societari in usufrutto a terzi non rilevano ai fini della determinazione del reddito della persona giuridica, ma solo a condizione che dell'usufrutto non siano titolari gli stessi soci, ha ritenuto che l'accertamento fosse fondato ravvisando la titolarità sostanziale del reddito in capo alla società, dovendo - diversamente - considerarsi l'operazione posta in essere come elusiva, e rientrante nel concetto di abuso del diritto.

Ha escluso, quindi, che si sia verificata doppia imposizione non ponendo in discussione l'efficacia civilistica dei negozi intervenuti tra società e soci, ma affermandone l'irrilevanza ai fini fiscali, sulla base del suddetto principio della distinzione tra il concetto di "reddito" ai fini civilistici rispetto a quelli tributari.

Il ricorso, in conclusione, deve essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza. Sono, pertanto, a carico delle parti ricorrenti in solido e si liquidano in Euro 2.000.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti in solido al pagamento delle spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 2.000.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 28 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza