Sentenza del 17/07/2018 n. 18912 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - IN GENERE Studi di settore - Società di comodo - Introduzione del n. 6 sexies nell'art. 30, comma 1, l. n. 724 del 1994 - Retroattività - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema di accertamento fondato su studi di settore, la causa di esclusione della presunzione di non operatività delle società di mero godimento (cd. società di comodo) prevista dall'art. 30, comma 1, n. 6-sexies della l. n. 724 del 1994, è una norma sostanziale, idonea ad incidere direttamente sulla decisione di merito, sicché è priva di efficacia retroattiva.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, affidato a quattro motivi, nei confronti dell'AR di G.R. & C. Sas, con sede legale in (XXXXX), e dei soci G.R. e Z.N., per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana (hinc: CTR) n. 03/13/11, che - in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento (emessi nel 2008), diretti rispettivamente alla società e a ciascun socio, per il periodo d'imposta 2005, che rettificavano, il primo, il reddito della società, ai fini IRES, e gli altri il reddito di partecipazione di entrambi i soci, ai fini IRPEF, in applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 sulle società di comodo - in riforma della pronuncia di primo grado, ha accolto l'appello dei contribuenti.

La CTR, esclusa la nullità degli avvisi di accertamento, eccepita dai contribuenti a causa dell'omessa preventiva richiesta di chiarimenti, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ha accolto la doglianza dei contribuenti secondo cui, nella specie, non sarebbe applicabile la disciplina delle società di comodo dettata dall'art. 30 cit., in forza della causa d'esclusione prevista dal comma 1, n. 6 sexies stesso articolo, consistente nella congruità e coerenza dei ricavi della società ai fini degli studi di settore.

2. I controricorrenti, che resistono con controricorso e propongono ricorso incidentale condizionato, con tre motivi, hanno depositato una memoria ex art. 378 c.p.c. con la quale fanno valere il giudicato esterno, riguardante l'anno d'imposta 2006, costituito dalla sentenza della CTR della Toscana n. 1673/17/14, del 10/07/2014, depositata l'11/09/2014 (passata in giudicato il 12/03/2015; sentenza allegata alla memoria) che ha escluso l'applicazione della disciplina delle società di comodo ritenendo che l'AR Sas abbia dimostrato la propria operatività.

Motivi della decisione

0. Preliminarmente occorre dare atto dell'ammissibilità della produzione della sentenza della CTR appena richiamata, riguardante l'anno d'imposta 2006, che, nell'ottica difensiva dei ricorrenti, avrebbe efficacia di giudicato esterno, idoneo a definire anche la presente controversia, tra le stesse parti, relativa all'annualità precedente (2005), per la ravvisata "operatività" della società contribuente che, come è ovvio, è preclusiva dell'applicazione della disciplina delle società di comodo.

E' il caso di ricordare la giurisprudenza della Corte (cfr., ex multis, Cass. 22/01/2018, n. 1534) secondo cui, nel giudizio di cassazione, in caso di giudicato esterno che si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, la produzione del documento che lo attesta non trova ostacolo nel divieto posto dall'art. 372 c.p.c., che si riferisce esclusivamente ai documenti che potevano essere prodotti nel giudizio di merito (Cass. n. 11112/2008; Cass. n. 16376/2003; Cass. sez. un. n. 13916/2006).

Pertanto, poichè il giudicato si è formato nel 2015, in epoca successiva all'impugnata sentenza della CTR (risalente al 2011), la relativa produzione documentale è senz'altro ammissibile.

Ciò precisato, però, questa Corte ritiene di dovere negare la dedotta efficacia estensiva del giudicato esterno (costituito dalla sentenza della CTR, allegata alla memoria dei ricorrenti ex art. 378 c.p.c.), sull'"operatività" della società contribuente, con riferimento al periodo d'imposta 2006, in relazione all'annualità precedente, oggetto di questo giudizio.

Difatti, in caso di tributi periodici (come le imposte sui redditi), una sentenza riguardante un determinato periodo d'imposta fa stato, nei confronti del contribuente, anche per le annualità successive, sono in relazione agli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata.

Se invece la pronuncia risolve una situazione fattuale riferita ad una specifica annualità, in virtù del principio di autonomia dei periodi d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità.

S'intende con ciò dare continuità al consolidato orientamento della Corte che, muovendosi nel solco tracciato dalle Sezioni unite (Cass. sez. un. 16/06/2006, n. 13916), ha affermato che l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (quali le imposte sui redditi, l'IVA, vari tributi locali, etc.), è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale; fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, ed in

cui la pluriennalità costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di "maxiperiodo" (esempi tipici sono le esenzioni o agevolazioni pluriennali, la "spalmatura" in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa).

Al di fuori di dette ipotesi, va esclusa l'efficacia estensiva del giudicato; ciò anche per quelle fattispecie che le Sezioni unite definiscono "tendenzialmente" permanenti (come le "qualificazioni giuridiche"), ma che, proprio per essere tali, ben possono variare di anno in anno e delle quali, quindi, per ciascun anno va accertata la persistenza; per esempio: la natura di un ente può essere "commerciale" un anno e non l'altro, un soggetto può essere "residente" un anno e poi perdere tale requisito (Cass. 11/03/2015, n. 4832).

Tirando le fila del ragionamento, in relazione al caso in esame, non v'è efficacia estensiva del giudicato (esterno) in quanto l'operatività della società contribuente (quale fattore ostativo all'applicazione del regime fiscale delle società di comodo) costituisce un elemento variabile da periodo a periodo, sicchè il suo riconoscimento, in relazione ad un'annualità, non si estende ad altri periodi d'imposta.

1. Primo motivo del ricorso principale: "Violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, n. 6 sexies risultante dalla modifica introdotta con la L. n. 244 del 2007 nonchè dell'art. 11 e 14 preleggi. (art. 360 c.p.c., n. 3).".

L'Ufficio lamenta che la CTR, dopo avere ammesso, in termini astratti, la sussistenza delle condizioni cui la legge collega la presunzione d'inoperatività della società, ha poi negato detto meccanismo presuntivo, in applicazione della causa di esclusione della congruità e coerenza delle società ai fini degli studi di settore, prevista dall'art. 30, comma 1, n. 6 sexies, introdotto con la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 128, lett. c), con effetto dal 1/01/2008, sulla base dell'erronea qualificazione di tale disposizione come norma processuale, in quanto tale applicabile all'attività accertatrice compiuta a partire da quell'anno (nella specie gli atti impositivi sono stati emessi nel 2008) anche con riferimento ai precedenti periodi d'imposta (anno 2005).

1.1. Il motivo è fondato.

La L. 24 dicembre 2006, n. 244, art. 1, comma 128, lett. c) entrato in vigore nel 2008, ha inserito la L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, n. 6 sexies, che introduce la causa di esclusione della presunzione di non operatività delle società di mero godimento (c.d. società di comodo), consistente nella loro congruità e coerenza ai fini degli studi di settore.

In base all'orientamento della Corte, dal quale non si vede ragione per discostarsi, hanno natura sostanziale, e non processuale, le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; viceversa, hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (Cass. 23/02/2007, n. 4225 ha statuito in questi termini con riferimento al principio della distribuzione dell'onere della prova ed ha, quindi, riconosciuto la natura sostanziale (e non processuale) degli artt. 2722, 2726 e 1417 c.c.; nello stesso senso, con specifico riguardo alla distinzione tra "norma sostanziale" e "norma procedurale", nel più

ristretto ambito del contenzioso tributario, cfr. Cass. 02/04/2015, n. 6743 secondo cui la norma che opera su un piano "sostanziale" e non "procedurale" e che, come tale, è priva d'efficacia retroattiva, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione).

Nel caso in esame, si appalesa la natura sostanziale della "causa di esclusione" prevista dal n. 6 sexies (società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore) che - privando di efficacia la presunzione di non operatività della società - rileva come elemento costitutivo, strutturale, del complesso congegno probatorio riguardante le società di comodo.

Si tratta di una regola di giudizio che, ove ricorrano le condizioni per la sua applicazione, ha una diretta ricaduta sulla decisione di merito e non assume, certamente, la minore portata - tipica delle norme processuali e delle norme procedurali - di mera regola per la deduzione, l'ammissione e l'assunzione di una certa prova, oppure di semplice criterio di regolamentazione della procedura di accertamento o di riscossione di un tributo.

Così delineata la natura della "causa di esclusione", si osserva che la CTR, nel ritenerla applicabile all'accertamento fiscale del 2008, riguardante i redditi del 2005, sul presupposto del carattere (lato sensu) processuale della disposizione, è incorsa in un errore di diritto, dovendosi, al contrario, qualificare detta "causa di esclusione" come una norma sostanziale che non rileva per (gli accertamenti riguardanti) i periodi d'imposta anteriori al 2008.

2. Secondo motivo: "Illogica e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, n. 6 sexies risultante dalla modifica introdotta con la L. n. 244 del 2007. (art. 360 c.p.c., n. 3).".

L'Agenzia fiscale si duole che la sentenza impugnata abbia fatto applicazione della suaccennata causa di esclusione della presunzione d'inoperatività della società (congruità e coerenza dell'ente collettivo ai fini degli studi di settore), trascurando la circostanza che L'AR Sas, per l'anno 2005, non aveva presentato alcuno studio di settore e che, ancora, nel 2008, aveva presentato uno studio di settore riguardante un'attività (erogazione di servizi alle imprese) diversa da quella dichiarata nel 2005 (locazione, valorizzazione e compravendita di beni immobili propri).

3. Terzo motivo: "Insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. (art. 360 c.p.c., n. 5).".

Si deduce il vizio motivazionale della sentenza impugnata che, come suaccennato, ha affermato che lo studio di settore prodotto dalla società consentisse di applicare la causa di esclusione della presunzione di inoperatività, senza dare conto delle eccezioni dell'Ufficio volte ad evidenziare che, per l'anno d'imposta 2005, la società non aveva allegato il relativo studio di settore.

3.1. Accolto il primo motivo, rimangano assorbiti il secondo e il terzo mezzo.

4. Quarto motivo: "Nullità assoluta della sentenza. Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e dell'art. 156 c.p.c., comma 2 (art. 360 c.p.c., n. 4).".

Si fa valere l'insanabile contrasto tra la motivazione ed il dispositivo della sentenza impugnata in quanto la CTR, pur avendo respinto i primi due motivi ed accolto il terzo, nel dispositivo, ha accolto l'appello totalmente anzichè parzialmente, come invece sarebbe stato corretto.

4.1. Il motivo è infondato.

Osserva la Corte che non sussiste il dedotto insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo della sentenza impugnata che, ritenendo fondato solo uno dei tre rilievi critici mossi dai contribuenti alla decisione di primo grado, ha accolto l'appello.

La nozione giuridica di accoglimento parziale (o, in un'ottica speculare, di rigetto parziale) della domanda, nel giudizio di primo grado e in appello (per il carattere pienamente devolutivo di quest'ultimo che fa sì che la potestas decidendi del giudice di secondo grado si estrinsechi in una pronuncia sul merito della controversia) postula che siano state proposte più domande, autonome e distinte, e che esse siano state in parte accolte ed in parte disattese.

Tale situazione è estranea a questo giudizio nel quale i contribuenti hanno visto accolta, da parte della CTR, la loro unica domanda di annullamento dell'atto impositivo, in disparte la circostanza che ciò sia avvenuto in virtù di una delle varie ragioni di censura della sentenza reiettiva di primo grado, che essi hanno addotto.

5. In conclusione, accolto il primo motivo, assorbiti il secondo ed il terzo e rigettato il quarto, la sentenza è cassata.

6. Per effetto dell'accoglimento del ricorso principale, va esaminato il ricorso incidentale condizionato.

6.1. Primo motivo del ricorso incidentale: "Erroneità della sentenza di appello, per violazione e falsa applicazione del disposto della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4 e del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 15 (art. 360 c.p.c., n. 3)".

La società ed i soci lamentano che la CTR (con riferimento al primo motivo del loro appello) abbia escluso la nullità dell'accertamento, sebbene effettuato senza la preventiva richiesta di chiarimenti al contribuente, come prescritto dalla L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4, sulla base del presupposto che la norma è stata abrogata, implicitamente, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 15, (in vigore dal 4/07/2006), senza avvedersi che, ai sensi del comma 16 stesso art., le disposizioni del comma 15: "si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto", ossia in relazione alle dichiarazioni dei redditi dal 2006 in poi.

6.1.1. Il motivo è infondato.

In conformità del tenore letterale del comma 16 cit., l'abrogazione (implicita) della disposizione dell'art. 30, comma 4, secondo cui, per quanto adesso rileva, l'accertamento induttivo del reddito delle c.d. società di comodo era effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti, rileva per gli atti impositivi che riguardano i periodi d'imposta dal 2006 in poi.

La CTR, quindi, ha affermato contra legem che il nuovo testo dell'art. 30, comma 4, che non riporta detto contraddittorio preventivo con il contribuente, va riferito agli accertamenti (anzichè ai periodi d'imposta), successivi alla data di entrata in vigore della novella (4/07/2006), compreso quello per cui è giudizio, risalente al 2008 (cfr. pag. 4 della sentenza).

Detto questo, tuttavia, risulta dalla narrativa del ricorso che l'Amministrazione finanziaria ha attivato il contraddittorio prima di emettere l'avviso di accertamento, chiedendo e ricevendo dalla contribuente documentazione relativa ai periodi d'imposta 2004-2005 al fine di verificare l'operatività o meno della società (cfr. pagg. 1 e 2 del ricorso), il che appare sufficiente a scongiurare la paventata violazione del diritto di difesa della contribuente, che rileva come nullità testuale, dovuta alla difformità dell'atto impositivo dal modello legale, sanzionata con l'invalidità dell'atto tributario (cfr., ex plurimis, Cass. 11/11/2015, n. 23050).

6.2. Secondo motivo: "Erroneità della sentenza impugnata, per violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, commi 1 e 2 nonchè del principio di ripartizione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c. (art. 360 c.p.c., n. 3).".

I controricorrenti si dolgono che la sentenza impugnata abbia ritenuto che si fosse in presenza di una "società di mero godimento", senza apprezzare correttamente gli elementi oggettivi forniti dagli stessi contribuenti a dimostrazione dell'operatività dell'ente collettivo.

6.2.1. Il motivo è inammissibile.

La censura, prospettata come un errore di diritto della decisione della CTR, attiene più propriamente ad un asserito vizio dell'apparato motivazionale della pronuncia in ordine alla ravvisata sussistenza degli elementi presuntivi di non operatività della società che, poi, la stessa CTR ha ritenuto superati dalla prova contraria, fornita dalla contribuente, circa la propria capacità reddituale.

6.3. Terzo motivo: "Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per giudizio (art. 360 c.p.c., n. 5).".

Si deduce il vizio motivazionale della pronuncia della CTR che, senza dare conto della ragione del proprio convincimento, avrebbe qualificato l'ente come società di comodo sebbene l'AR Sas avesse fornito prove documentali (prospetti, contratti di affitto debitamente registrati e scritture contabili) attestanti la propria operatività.

6.3.1. Il motivo è infondato.

Esso non si misura con la ratio decidendi della sentenza impugnata che, in definitiva, ha escluso (e non affermato, come erroneamente sostengono i controricorrenti) che l'AR Sas fosse una società non operativa.

7. Conclusivamente, pertanto, il ricorso incidentale condizionato va rigettato. Per effetto dell'accoglimento del primo motivo del ricorso principale (come accennato al p. 5) la sentenza è cassata, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti al primo il secondo ed il terzo motivo;

dichiara infondato il quarto motivo;

rigetta il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria della Toscana, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza