Sentenza del 28/05/2020 n. 10102 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La contribuente ha impugnato un diniego di rimborso del credito IVA - fondato su un PVC redatto a conclusione di una attività di verifica - risultante dalla dichiarazione annuale 2010, afferente ad acquisti di beni strumentali ammortizzabili e a studi e ricerche, motivato dalla non operatività della società contribuente nel triennio 2008 - 2010 e dalla mancanza di operazioni imponibili rilevanti ai fini IVA nel medesimo periodo. Ha lamentato, oltre al vizio di motivazione, violazione del contraddittorio per mancata valutazione delle memorie difensive del contribuente e, nel merito, la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione automatica della disciplina antielusiva delle società di comodo a termini dell'art. 30, comma 4, l. 23 dicembre 1994, n. 724, l'insussistenza in fatto dei presupposti della società di comodo, nonché la disapplicazione dell'art. 30 l. n. 724/1994 in relazione all'inibizione dell'utilizzo del credito IVA per contrasto con la Direttiva 2006/112/CE.

La CTP di Teramo ha rigettato il ricorso e la CTR dell'Abruzzo, con sentenza in data 7 maggio 2015, ha accolto l'appello, deducendo: - che nella specie non sussistono i presupposti per l'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 30 l. n. 724/1994, stante l'assoggettamento della società contribuente, nel corso dell'anno 2010, a sequestro preventivo dell'azienda e delle quote sociali, circostanza costituente condizione obiettiva di esonero dalla disciplina delle società «di comodo»; che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681 ha individuato quale causa di esclusione della disciplina antielusiva in tema di società non operative la sottoposizione della contribuente a sequestro penale finalizzato alla confisca, come anche per gli altri casi in cui il tribunale abbia disposto la nomina di un amministratore, in relazione al periodo in cui è stato emesso il relativo provvedimento; il sequestro preventivo disposto dall'autorità giudiziaria ha impedito, a termini dell'art. 30, comma 4-bis, l. n. 724/1994, lo svolgimento in condizioni di normalità dell'attività imprenditoriale, precludendo l'effettuazione di operazioni imponibili.

Ha proposto ricorso l'Ufficio, affidato a quattro motivi, cui resiste con controricorso parte contribuente, che propone a sua volta ricorso incidentale condizionato, affidato a un unico motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Ufficio censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 30, comma 4-ter l. n. 724/1994, come integrato dal Provvedimento del

Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, nonché in relazione agli artt. 2-bis e ss. l. 31 maggio 1965, n. 575 (successivamente sostituiti dagli artt. 16 e ss. d.lgs. 6 settembre 2011, n. 156), all'art. 321 cod. proc. pen. e all'art. 14 prel., laddove la sentenza impugnata ha ritenuto sussistente la disapplicazione automatica della disciplina antielusiva sulla base del richiamato Provvedimento direttoriale; deduce il ricorrente che detto provvedimento consentirebbe la disapplicazione in caso di provvedimenti giurisdizionali di sequestro e confisca preventivi previsti dalla l. n. 575/1965, ma non anche nel caso in cui si verta in tema di sequestro preventivo a termini dell'art. 321 cod. proc. pen., come avvenuto nel caso di specie. Deduce, inoltre, come il Provvedimento direttoriale non sia suscettibile di estensione analogica.

Con il secondo motivo si deduce omesso esame di un fatto decisivo discusso tra le parti, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha considerato che la società contribuente fosse priva di operatività ben prima dell'emanazione del provvedimento di sequestro preventivo dell'agosto 2010. Rileva il ricorrente come la sentenza impugnata, nell'ascrivere ruolo decisivo al sequestro preventivo ai fini della sussistenza della situazione obiettiva di esonero dalla disciplina delle società «di comodo», ha trascurato il ruolo eziologico costituito dal fatto che la società, ben prima dell'esecuzione del sequestro penale, non avesse mai operato; ritiene, pertanto, il ricorrente che l'essere intervenuto il sequestro in una fase di totale inoperatività della società fosse idoneo a escludere che il provvedimento di sequestro avesse comportato il blocco di una attività mai iniziata.

Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 30, comma 4-bis l. n. 724/1994 e all'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui la CTR ha ritenuto che la sottoposizione della società contribuente al sequestro preventivo costituisce causa oggettiva di carattere straordinario, tale da impedire il raggiungimento della soglia di operatività. Deduce il ricorrente che spetta al contribuente fornire la prova contraria dell'esistenza di tali situazioni oggettive e che la circostanza dedotta dalla ricorrente e valorizzata dalla CTR non è idonea allo scopo, posto che la società contribuente non era ancora operativa ben prima dell'emanazione del suddetto provvedimento di sequestro, rilevando come la sentenza impugnata non abbia dato conto di ulteriori circostanze, non dipendenti dalla volontà della contribuente, che abbiano inciso sull'avvio dell'attività produttiva.

Con il quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 30, comma 4, l. n. 724/1994, nella parte in cui la sentenza non ha valorizzato la circostanza secondo cui la società non è mai stata operativa dal 2001, per cui il credito IVA doveva ritenersi perso ben prima dell'esercizio 2010.

Con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato, parte contribuente deduce violazione di legge in relazione agli artt. 56 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha ritenuto nullo il provvedimento di diniego, nella parte in cui lo stesso non ha preso in considerazione le deduzioni difensive depositate dalla contribuente in data 4 aprile 2012, nonostante le stesse si riferissero al contenuto del PVC precedentemente notificato. Deduce parte ricorrente come l'omessa valutazione delle osservazioni costituisca nullità anche in materia di provvedimento di diniego di rimborso.

2 - Per ragioni di economia processuale si esamina preliminarmente il secondo motivo.

2.1 - La motivazione della sentenza impugnata si regge sull'argomentazione secondo cui la disciplina di cui all'art. 30 l. n. 724/1994 in materia di società «di comodo» non sarebbe applicabile in forza del fatto che l'assoggettamento della società contribuente a sequestro preventivo nel corso del 2010 costituirebbe situazione oggettiva idonea a impedire lo svolgimento dell'attività caratteristica prevista dall'oggetto sociale. Tale circostanza, ad avviso della Corte di merito, sarebbe decisiva al fine di ritenere integrata la situazione oggettiva che ha reso impossibile il conseguimento di ricavi, incrementi delle rimanenze, proventi e reddito a termini dell'art. 30, comma 4-bis l. n. 724/1994. Il ricorrente ritiene, diversamente, decisiva la circostanza che la società contribuente non sia mai stata operativa, il che priverebbe di efficacia causale il menzionato sequestro quale circostanza oggettiva di esonero dall'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 30, comma 4, l. 23 dicembre 1994, n. 724.

La censurabilità in cassazione dell'omissione dell'esame di un fatto storico, principale o secondario, presuppone che l'esistenza del fatto risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e che abbia carattere decisivo, ossia che, ove esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053; Cass., Sez. VI, 4 ottobre 2017, n. 23238); nel qual caso, il ricorrente deve indicare, a pena di inammissibilità, non solo il fatto storico, ma anche il momento in cui il fatto è entrato nel processo e nella discussione tra le parti, nonché in che termini il fatto si rivelerebbe decisivo, descrivendo il ricorrente quale sarebbe stato il possibile decorso della decisione impugnata in caso di esame di tale fatto (Cass., Sez. VI, 10 agosto 2017, n. 19987).

2.2 - Fatta tale premessa e rigettandosi le deduzioni di parte controricorrente, il motivo appare ammissibile.

Va, in primo luogo, rilevato che il ricorrente ha menzionato non solo il fatto omesso (la circostanza che la società contribuente non sia mai stata operativa dalla sua costituzione), ma ha anche formalmente illustrato il luogo processuale in cui il fatto ha fatto ingresso nel processo, ossia le difese dell'Ufficio con cui, a difesa di quanto posto a fondamento del PVC («la società dal 2001 al 2010 non ha mai realizzato operazioni imponibili, è sempre in perdita e il reddito di impresa è negativo per dieci anni consecutivi»), tale circostanza è stata affrontate nelle difese del primo grado del giudizio (ove si era contestato che la ricorrente non avesse mai svolto l'attività contenuta nell'oggetto sociale, né avesse mai emesso alcuna fattura attiva: pagg. 4 - 7 ricorso); circostanze valorizzate dal giudice di prime cure in punto rigetto del ricorso (pagg. 14, 26 ricorso).

Inoltre il ricorrente ha, sia pur succintamente, illustrato la decisi tà del fatto, nella misura in cui ha allegato tale allegando che la non operatività della società contribuente alla data di esecuzione del sequestro era «idonea ad escludere che il sequestro preventivo disposto dal GIP di Palmi potesse aver determinato il blocco dell'attività produttiva che, in realtà, alla data di adozione del provvedimento giudiziario, non era neppure iniziata». Il ricorrente esplicita, pertanto, in che termini l'inoperatività iniziale avrebbe sterilizzato gli effetti del successivo provvedimento di sequestro, ritenendo che l'iniziale non operatività della società ha privato di

efficacia causale, ai fini del mancato compimento di rilevanti operazioni economiche, il successivo provvedimento di sequestro preventivo, non avendo la società mai operato.

2.3 - Il motivo è fondato.

L'art. 30 l. n. 724/1994, pur senza definire il fenomeno delle società «di comodo» - relativo alle società commerciali e agli enti non residenti nello Stato dotati di stabile organizzazione - è volto a colpire ipotesi di abuso dello schermo della struttura societaria, che civilisticamente incorrerebbero nel paradigma della simulazione (art. 1414 cod. civ.). Ove la società venga utilizzata, in luogo della comunione dei beni, quale strumento servente rispetto al godimento dei beni da parte dei soci allo scopo di fare uso dei benefici fiscali conferiti alla struttura societaria, il legislatore colpisce questo fenomeno di abuso attraverso la disciplina antielusiva in esame.

Al proposito, l'art. 30, comma 1, l. n. 724/1994 individua alcuni parametri quantitativi, posti alla base del «test di operatività» delle società commerciali, che si basa su una correlazione tra il valore di alcuni dei beni risultanti dall'attivo patrimoniale (immobilizzazioni, titoli e crediti) e l'ammontare di ricavi, variazioni delle rimanenze e proventi non straordinari del conto economico. Il mancato superamento della «soglia di operatività» indotta da tali parametri costituisce presunzione iuris tantum della natura non operativa della contribuente e comporta l'applicazione della disciplina antielusiva. Alla prima presunzione legale di non operatività (art. 30, comma 1) si accompagna, in materia di imposte sui redditi, una seconda presunzione di reddito minimo, anche ai fini IRAP (art. 30, commi 3 e 3-bis, l. cit.), in ossequio al principio economico dell'inerenza dei costi (Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9852).

Nel qual caso, è invertito l'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve fornire, oltre alla prova positiva del superamento delle soglie, la prova dell'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, a questi non imputabili, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto (Cass., Sez. V, 10 marzo 2017, n. 6195; Cass., Sez. V, 21 ottobre 2015, n. 21358). Il verificarsi della presunzione di non operatività non è, tuttavia, un effetto permanente, dovendo essere accertato anno per anno (Cass., Sez. V, 1° ottobre 2014, n. 20702; Cass., Sez. V, 7 aprile 2008, n. 8851). Parimenti, la prova del verificarsi delle situazioni oggettive di carattere straordinario che abbiano impedito di conseguire il reddito presunto secondo quanto previsto dall'art. 30 l. cit., non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Cass., Sez. V, 20 giugno 2018, n. 16204).

La natura non operativa della società ha una ricaduta anche in materia di IVA, essendo inibito alla società di comodo l'utilizzo dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA a mezzo rimborso, compensazione o cessione di credito (art. 30, comma 4, l. ult. cit.).

2.4 In tale contesto, la totale inoperatività della società alla data di esecuzione del sequestro preventivo, accertata dall'Ufficio anno per anno e anche per gli anni precedenti quello nel quale è stato notificato il provvedimento di sequestro, costituisce circostanza in fatto idonea a privare di efficacia causale il sequestro preventivo disposto nel 2010 quale condizione obiettiva di esonero della disciplina delle società «di comodo». Contrariamente a quanto dedotto dal controricorrente, ha rilievo decisivo la circostanza se il sequestro intervenga su una società

operativa, perché in questo caso la sostituzione dell'organo di gestione e la sottrazione al controllo dei soci possono comportare il blocco dell'attività imprenditoriale in essere. Laddove, invece, il sequestro intervenga su un assetto imprenditoriale già compromesso, o in relazione al quale non vi sia stata alcuna emissione di fatture attive, nonché costantemente in perdita (e, quindi, soggetto rientrante nel test di operatività ai fini di quanto previsto dall'art. 30, comma 1, l. n. 724/1994), detto sequestro non ha efficacia causale idonea a precludere il conseguimento dell'oggetto sociale, essendo eziologicamente efficaci le circostanze che avevano precedentemente impedito lo svolgimento dell'attività imprenditoriale negli anni precedenti. Nel qual caso il giudizio circa la sussistenza delle condizioni oggettive di carattere straordinario idonee a impedire il conseguimento dell'oggetto sociale va effettuato in relazione all'intero periodo oggetto di accertamento.

In ogni caso, non è stato spiegato dalla sentenza impugnata in che termini, una volta che la società fosse già priva di operatività nel 2010, il sequestro preventivo sarebbe stato ulteriormente in grado di incidere significativamente sul conseguimento dell'oggetto sociale.

La sentenza non si è attenuta a tali principi, non dando contezza di tali circostanze, dovendosi cassare la sentenza in relazione al suddetto motivo, dichiarandosi conseguentemente assorbiti gli ulteriori motivi del ricorso principale.

3 - Il ricorso incidentale è infondato.

Il ricorrente incidentale si duole del fatto che la sentenza impugnata ha rigettato la questione, riprodotta dal controricorrente come motivo di appello, relativa alla violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 dell'atto impugnato, per non avere questo «preso in considerazione le deduzioni difensive presentate dalla società dopo il PVC», deduzioni analiticamente riportate per specificità nel motivo ricorso, ritenendo che l'Ufficio debba «prendere espressamente posizione» su tali deduzioni motivando espressamente.

L'infondatezza degli assunti del contribuente si apprezza alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte, ove afferma che in tema di atto amministrativo finale (in materia di atti di imposizione tributaria), è sufficiente una motivazione per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto in sede di P.V.C. che siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560), non essendo necessaria una espressa motivazione in relazione alle ragioni per le quali viene adottato il provvedimento, ma solo l'indicazione della fonte in base al quale il provvedimento viene adottato.

Se, pertanto, non è necessaria una espressa «valutazione» della motivazione contenuta nella fonte di innesco dal quale trae origine l'accertamento e che fonda il provvedimento impositivo, sempre che tale fonte sia nota al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass., Sez. V, 21 marzo 2012, n. 4523; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21119), altrettanto non è necessaria una espressa «valutazione» delle osservazioni del contribuente che quelle motivazioni intendono contrastare, posto che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare le osservazioni come la fonte di innesco, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo («all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio, a pena di nullità, è strumentale) non si aggiunge l'ulteriore

obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullità»: Cass., Sez. VI, 31 marzo 2017, n. 8378; conf. Cass., Sez. V, 24 febbraio 2016, n. 3583).

Del resto, apparirebbe distonico ritenere che, da un lato, l'amministrazione finanziaria non abbia alcun obbligo di motivare in ordine alle ragioni per le quali intenda aderire alle indicazioni contenute nel processo verbale di constatazione (e che costituisce la fonte del proprio convincimento quanto ai fatti costitutivi che fondano il provvedimento tributario) e, di converso, abbia invece l'obbligo di motivare espressamente in relazione alle osservazioni di parte contribuente che, invece, hanno la funzione di far venir meno le ragioni su cui si fonda la fonte di innesco del provvedimento medesimo. Il ricorso incidentale va, pertanto, rigettato.

La sentenza va, pertanto, cassata in relazione al secondo motivo del ricorso principale, con rinvio alla CTR a quo in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo per il ricorrente incidentale.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo motivo del ricorso principale, dichiara assorbiti il primo, il terzo e il quarto motivo del ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità; dà atto che sussistono i presupposti del ricorrente incidentale, ai sensi dell'art. 13 comma 1 -quater d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuta per il ricorso proposto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 17 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza