Sentenza del 11/02/2022 n. 4445 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1.1. Con il ricorso n. 836/2015, la Exxxxx S.p.A., già I.B.S. Industrie Batterie Servizi s.r.l., in persona del l.r.p.t., ricorre con quattro motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 3909/17/14 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, pronunciata in data 17 gennaio 2014, depositata in data 11 aprile 2014 e non notificata, che ha rigettato l'appello della contribuente, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento di rettifica, ai fini IRES, del reddito globale nell'ambito del consolidato nazionale, determinato nei confronti della consolidante per l'anno di imposta 2006.

1.2. Con la sentenza impugnata la C.t.r. ha rilevato che il reddito individuato dall'ufficio si fondava sull'applicazione dei coefficienti di cui alla L. n. 724 del 1994, che all'art. 30 stabilisce le modalità di determinazione del reddito imponibile minimo e fissa nel contempo i criteri soggettivi ed oggettivi per la qualificazione delle società non operative, introducendo al riguardo una presunzione legale di tipo relativo e quindi superabile dalla prova contraria.

Il giudice di appello riteneva, quindi, che nella specie la causa invocata dalla contribuente quale esimente del regime di cui alla predetta disposizione non era stata adeguatamente provata.

Secondo la C.t.r., la dedotta situazione di monopolio del consorzio Cobat da un lato non era avvalorata da documentazione probatoria e dall'altro non era spiegata nei necessari termini di incidenza causale sul blocco dell'attività, risolvendosi più che altro in una mera asserzione, senza tener conto che tale circostanza, seppur sussistente, avrebbe configurato piuttosto una situazione di difficoltà di mercato, senza concretare quella fattispecie di oggettiva impossibilità di operatività prevista dalla menzionata disposizione di legge.

Del pari, secondo i giudici di appello, non poteva darsi rilievo all'invocata sospensione dell'attività sino al collaudo dell'immobile aziendale, atteso che dalla documentazione prodotta tale sospensione risultava disposta solo nel maggio 2007 e quindi non ha riguardato l'anno 2006 considerato nell'accertamento contestato.

1.3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate si è costituita ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 7 luglio 2021, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e art. 380 bis 1 c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto

2016, n. 168, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197.

Con ordinanza del 7 luglio 2021 veniva disposto il rinvio a nuovo ruolo, per consentire la trattazione congiunta con il ricorso n. 23509/2015; successivamente il ricorso veniva nuovamente fissato per l'udienza pubblica del 7 dicembre 2021.

Il P.g. Tommaso B. ha fatto pervenire requisitoria scritta, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

La società contribuente ha depositato memoria con documentazione allegata.

2.1. Con il ricorso n. 23905/2015, la Exxxx S.p.A., già I.B.S. Industrie Bxxxx Servizi s.r.l., in persona del l.r.p.t., ricorre con tre motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 1949 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, pronunciata in data 9 febbraio 2015, depositata in data 25 febbraio 2015 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'ufficio, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento di rettifica, ai fini Ires per l'anno di imposta 2006, del reddito della società, in quanto soggetto non operativo ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1.

2.2. Con la sentenza impugnata la C.t.r. ha rilevato che la società aveva presentato interpello disapplicativo della normativa in materia di società di comodo, ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 3, e che l'Agenzia delle entrate aveva rigettato l'istanza, ritenendo che non sussistessero le condizioni oggettive per il suo accoglimento.

Secondo la C.t.r., il reddito individuato dall'ufficio si fondava sull'applicazione dei coefficienti di cui alla L. n. 724 del 1994, che all'art. 30 stabilisce le modalità di determinazione del reddito imponibile minimo e fissa nel contempo i criteri soggettivi ed oggettivi per la qualificazione delle società non operative, introducendo al riguardo una presunzione legale di tipo relativo e quindi superabile dalla prova contraria.

Il giudice di appello riteneva, quindi, che nella specie il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 15, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, aveva espressamente abrogato l'obbligo del contraddittorio preventivo, essendovi la possibilità per il contribuente di avanzare l'interpello disapplicativo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis, comma 8.

Tali modifiche legislative erano efficaci dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 (l'anno di imposta 2006) ex art. 35, comma 16, del citato decreto.

Inoltre, secondo la C.T.R., la società non aveva adeguatamente provato le oggettive situazioni di carattere straordinario che avrebbero reso impossibile il conseguimento dei ricavi, riconducibili, piuttosto, a ben determinate strategie aziendali.

Secondo i giudici di appello non vi era prova che la situazione di monopolio del consorzio Cobat avesse avuto un'incidenza causale sul blocco dell'attività della ricorrente; del pari, non poteva darsi rilievo all'invocata sospensione dell'attività sino al collaudo di un immobile aziendale, non essendo state comprovate le ragioni del mancato collaudo.

2.3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per udienza pubblica del 7 dicembre 2021.

Il P.g. Tommaso B. ha fatto pervenire requisitoria scritta, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

La società contribuente ha depositato memoria con documentazione allegata.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve disporsi la riunione del ricorso n. 23509/2015 al ricorso n. 836/2015, in quanto gli stessi hanno ad oggetto le impugnative degli avvisi di accertamento di primo e secondo livello emessi nei confronti della consolidata Exxxx i S.p.A., già I.B.S. Industrie Bxxxx Servizi s.r.l., nei confronti della quale era stato rettificato il reddito ai fini Ires per l'anno di imposta 2006, in quanto soggetto non operativo ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1.

Come chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte, "l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonchè l'unità del diritto oggettivo nazionale" (Sez. U, Sentenza n. 18125 del 13/09/2005, Rv. 583091 - 01).

Sempre preliminarmente, deve darsi atto che parte ricorrente, con le memorie depositate in entrambi i procedimenti, invoca, ex art. 1306 c.c., il giudicato esterno favorevole formatosi nei confronti della consolidante Nuova Immobiliare s.r.l., coobbligata solidale, giusta ordinanza n. 22778/2017 di questa Corte.

A seguito di riconvocazione, il Collegio osserva che dalla documentazione allegata alle memorie, a riprova del perimetro del giudicato ed oggetto di avviso a controparte ex art. 372 c.p.c., si evince che la Nuova Immobiliare s.r.l. aveva impugnato gli avvisi di accertamento (XXXXX) e (XXXXX) di primo e di secondo livello, emessi nei suoi confronti, in applicazione della disciplina delle società di comodo, per maggiori Ires ed Irap relative all'anno di imposta 2006.

Da tali avvisi di accertamento emerge chiaramente che la ripresa fiscale, con la quale si recupera maggiore IRES, attiene esclusivamente al reddito risultante dalla dichiarazione Unico 2007 per l'anno 2006 presentata dalla Nuova Ixxxxx s.r.l. (società di comodo).

La rettifica del reddito trae origine dall'accertata non operatività della società che ha evidenziato una perdita di Euro 63.283,00 e non ha conseguito il reddito minimo presunto che viene riportato nel prospetto elaborato nell'avviso di accertamento.

La sentenza della C.T.R. della Campania, che ha accolto l'appello della contribuente ed è divenuta definitiva a seguito dell'ordinanza della Cassazione di rigetto del ricorso dell'Agenzia delle

entrate, riguarda l'impugnativa di tali avvisi, che hanno ad oggetto la determinazione di un maggior reddito e di conseguenti maggiori imposte nei confronti della consolidante, quale società partecipante al consolidato, per la sua attività imprenditoriale, relativa alla compravendita di immobili.

In particolare, il giudice di appello aveva ritenuto, in quel caso, che la Nuova Ixxxxx s.r.l. avesse fornito idonea dimostrazione dell'oggettiva impossibilità di procedere alla vendita di cinque capannoni industriali, tenuti sfitti durante il lungo periodo corrispondente ad un contenzioso amministrativo volto ad ottenere le necessarie autorizzazioni per la ristrutturazione degli stessi.

Dunque non v'è responsbailità solidale con la Exxxxx, società consolidata, che risponde in solido con la consolidante solo ai sensi dell'art. 127, comma 2, lett. a, TUIR (per la maggior imposta accertata riferita al reddito complessivo globale, in conseguenza della rettifica del proprio reddito imponibile) poichè, in questo caso, la rettifica ha riguardato la dichiarazione dei redditi di altra società consolidata, che ricopre anche il ruolo di consolidante.

Pertanto, nessuna efficacia di giudicato può esplicare la sentenza invocata da parte ricorrente nelle presenti fattispecie, che riguardano l'impugnazione di avvisi di accertamento diversi, per condotte differenti, imputabili alle consolidate.

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell'art. 295 c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 39 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe dovuto sospendere il giudizio, riguardante l'impugnazione dell'avviso di secondo livello notificato alla Ecopiombo S.p.A. in qualità di consolidata, in attesa della definizione di quello, all'epoca pendente in appello, avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di primo livello emesso nei confronti della stessa società, in qualità di partecipante al consolidato. Il motivo è infondato e va rigettato.

Appare opportuno premettere che l'avviso n. (XXXXX), oggetto del presente giudizio, rappresenta l'accertamento di secondo livello ai sensi del TUIR n. 917 del 1986, art. 117 e ss. (nella versione vigente ratione temporis), notificato alla Ecopiombo nella qualità di consolidata sulla base dell'accertamento di primo livello con il quale l'ufficio ha rettificato la dichiarazione della Nuova Sxxxx S.p.A. e della I.B.S. Industrie Bxxxxxx Servizi s.r.l. (ora Exxxxxxx S.p.A.) relativa all'anno d'imposta 2006.

Sul punto deve rilevarsi che il parallelo accertamento di primo livello è oggetto del ricorso n. 23509/2015, attualmente riunito al ricorso n. 836/2015.

Inoltre deve rilevarsi che, quando fra due giudizi esiste rapporto di pregiudizialità, e quello pregiudicante è stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio sulla causa pregiudicata è possibile soltanto ai sensi dell'art. 337 c.p.c. (ipotesi di sospensione facoltativa) e non dell'art. 295 c.p.c. (necessaria) (vedi Cass. S.U. n. 21348/2012, conf. Cass. nn. 16329/2014, 17613/2016, 23480/2017).

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Ritiene la ricorrente che la norma di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4, nel prevedere che la disciplina sulle società non operative non si applichi ai casi di "oggettiva impossibilità di operativita", debba essere estesa a tutte le ipotesi in cui si realizzi una condizione straordinaria idonea ad incidere sulla redditività della impresa, che non deve necessariamente trovarsi in una condizione di oggettiva ed insuperabile condizione di inoperatività tale da giustificarne ed imporne la messa in liquidazione.

Secondo la ricorrente, dunque, la C.t.r., svilendo il monopolio legale in favore del Consorzio Cxxxx, che, essendo previsto dalla legge, doveva considerarsi circostanza nota ai giudici, a situazione non integrante una "oggettiva impossibilità di operativita", ha finito per violare la norma in epigrafe, la cui corretta applicazione, nella versione vigente ratione temporis, avrebbe invece imposto al giudice di valutare in concreto se il monopolio legale del consorzio Cxxxx sull'attività di raccolta delle batterie esauste integrasse una situazione straordinaria tale da incidere sulla redditività della ricorrente.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e del D.L. 9 settembre 1988, n. 397, art. 9 quinquies in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, il monopolio legale riconosciuto normativamente al Consorzio Cxxxx sull'attività di raccolta delle batterie esauste aveva finito per incidere in modo determinante sulla redditività della Ecopiombo, che svolgeva la medesima attività.

Proprio a fondamento dell'incidenza causale di tale monopolio legale sull'attività della Exxxxx, quest'ultima deduce di aver prodotto nel giudizio di primo grado la nota prot. 20611 del 16.3.06, con la quale la Provincia di Avellino aveva comunicato di aver iscritto la Exxxxx nel "registro delle imprese che esercitano attività di recupero cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 33, comma 3".

Conclude la ricorrente nel senso che la sua attività, consistente nel recupero del piombo da batterie esauste, ha finito per essere pregiudicata proprio dal monopolio legale riconosciuto dalla legge in favore del Cxxxx ed avente ad oggetto la medesima attività.

1.4.Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti,in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1,n. 5.

Nel rigettare l'appello della Exxxxx, il giudice distrettuale ha statuito che "non può darsi rilievo all'invocata sospensione dell'attività sino al collaudo, atteso che dalla documentazione prodotta tale sospensione risulta amministrativamente disposta solo nel maggio 2007 e quindi non ha riguardato l'anno 2006 considerato nell'accertamento contestato".

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe totalmente obliterato i seguenti fatti storici: a) la nota prot. 20611 del 16.3.06, con cui la Provincia di Avellino aveva subordinato la iscrizione della Exxxxxx nel "registro delle imprese che esercitano attività di recupero cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 33, comma 3" al rilascio "di tutti i pareri, permessi ed autorizzazioni, necessari a corretto svolgimento dell'attività; b) la successiva nota 35769 prot. del 31.3.2007, con cui la stessa Provincia di Avellino, dopo aver premesso che "necessita, prima dell'entrata in esercizio, di

acquisire da parte della società tutti i pareri, permessi ed autorizzazioni per il corretto svolgimento dell'attività", prendeva atto del "non rispetto delle condizioni fissate nell'iscrizione al registro provinciale, con conseguente sospensione" in via immediata dell'iscrizione.

Ritiene la ricorrente che i fatti storici sopra rappresentati erano certamente idonei a dimostrare che l'appellante sin dal 16.3.2006 non avesse conseguito il rilascio "di tutti i pareri, permessi ed autorizzazioni, necessari al corretto svolgimento dell'attività" ai quali la Provincia di Avellino aveva subordinato la iscrizione della Ecopiombo nel "registro delle imprese che esercitano attività di recupero cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 33, comma 3".

1.5. I motivi devono essere esaminati congiuntamente perchè connessi; il secondo ed il terzo sono infondati, mentre il quarto è inammissibile.

Sia in primo che in secondo grado la Ecopiombo ha allegato la sussistenza delle "oggettive situazioni di carattere straordinario" di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4, (nella versione vigente ratione temporis), invocando per un verso la situazione di monopolio legale nella raccolta delle batterie al piombo e di tutti i rifiuti piombosi in generale, avendo il D.L. n. 397 del 1988 (conv. dalla L. n. 475 del 1988) attribuito tale funzione in via esclusiva al Cxxxxx (Consorzio obbligatorio per la raccolta e lo smaltimento mediante riciclaggio delle batterie al piombo esauste), e, per altro verso, la circostanza che l'azienda in ogni caso non aveva potuto esercitare la sua attività prima della data del collaudo dello stabilimento, avvenuta nel mese di luglio del 2007.

La C.t.r. ha rigettato l'appello della società sull'assunto che la pretesa situazione di monopolio del consorzio Cxxxxx da un lato non era avvalorata da documentazione probatoria e dall'altro non aveva un'incidenza causale sul blocco dell'attività, risolvendosi più che altro in una mera asserzione, senza tener conto che tale circostanza, seppur sussistente, avrebbe configurato piuttosto una situazione di difficoltà di mercato, senza concretare quella fattispecie di oggettiva impossibilità di operatività prevista dalla menzionata disposizione di legge.

Del pari, secondo i giudici di appello, non poteva darsi rilievo all'invocata sospensione dell'attività sino al collaudo dell'azienda, atteso che dalla documentazione prodotta tale sospensione risultava disposta solo nel maggio 2007 e quindi non aveva riguardato l'anno 2006 considerato nell'accertamento contestato.

Di recente, questa Corte ha avuto modo di precisare che "in tema di società "di comodo", l'impossibilità per l'impresa di conseguire il reddito minimo secondo il meccanismo di determinazione di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4-bis, per situazioni oggettive di carattere straordinario, deve essere intesa non in termini assoluti, bensì elastici, identificandosi con uno specifico fatto, non dipendente dalla scelta consapevole dell'imprenditore, che impedisca lo svolgimento dell'attività produttiva con risultati reddituali conformi agli standards minimi legali ovvero ne ritardi l'avvio oltre il primo periodo di imposta" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24314 del 03/11/2020).

Pertanto non può non convenirsi con la ricorrente che alla norma non debba riconoscersi una portata rigida e assoluta con riferimento al requisito dell'impedimento oggettivo legittimante la

disapplicazione del regime antielusivo, che, peraltro sarebbe dissonante rispetto alle indicazioni ermeneutiche ritraibili dalle più recenti pronunce di legittimità, dalle quali emerge che la nozione dei proventi, nonchè del reddito, determinati ai sensi dello stesso articolo, deve essere intesa "non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato" (così Cass. Sez. 6-5, ord. 12/2/2019, n. 4019 ma v., in senso conforme, Cass. Sez. 5, ord. 28 maggio 2020, n. 10158; Cass. Sez. 5, ord. 4/12/2019, n. 31626; Cass. Sez. 5, 1/2/2019, n. 3063; Cass. Sez. 5, 28/2/2017, n. 5080; Cass. sez. 5, 20/6/2018, n. 16204).

Deve, quindi, riconoscersi che le "situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè del reddito" ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4 bis, possano essere individuate anche nel ritardo nell'avvio della produzione provocato dal protrarsi della fase preparatoria, purchè risulti quanto meno la programmazione di un'attività commerciale e il contribuente non si limiti a dedurre il ritardo nell'avvio dell'attività produttiva, ma dimostri che lo stesso non sia dipeso da un proprio comportamento, ma da ragioni estranee alla propria volontà, come nel caso in cui non siano state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative, pur essendo state tempestivamente richieste.

Tuttavia, nel caso di specie, il giudice di appello ha ritenuto che la società ricorrente non avesse dimostrato la concreta incidenza negativa dell'esistenza del monopolio legale in favore del consorzio Cobat sull'attività imprenditoriale della società contribuente.

Sul punto la ricorrente ritiene che la semplice esistenza del consorzio, che fino a quel momento aveva operato in regime di monopolio legale (di cui effettivamente non era necessaria alcuna dimostrazione specifica, essendo previsto da legge), sarebbe stata idonea ad integrare la situazione che ha reso impossibile il conseguimento dei ricavi.

Inoltre, la società attribuisce al consorzio atteggiamenti ostruzionistici, che avrebbero rallentato il rilascio delle necessarie autorizzazioni, con la conseguente impossibilità per la contribuente di operare non avendo superato il collaudo.

Ritiene il collegio che tali circostanze, come rilevato dal giudice di appello, dovevano essere oggetto di specifica prova da parte della ricorrente, la quale avrebbe dovuto dimostrare che l'impossibilità di esercitare l'attività di recupero delle batterie esauste, subordinata al rilascio delle autorizzazioni e dei permessi necessari, non era dipesa da propria negligenza o, comunque, da una libera scelta.

Anche la documentazione cui la ricorrente fa riferimento nel quarto motivo, relativo all'omissione motivazionale, tende a dimostrare circostanze prive del requisito della decisività, in quanto la ricorrente avrebbe dovuto provare, non solo di non aver iniziato l'attività in attesa del collaudo, ma anche che il mancato conseguimento del collaudo non le era imputabile (cfr. Cass. ord. n. 2021/16697).

In particolare, il D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 33, commi 3 e 4, prevede: "3. La Provincia iscrive in un apposito registro le imprese che effettuano la comunicazione di inizio di attività ed entro il termine di cui al comma 1 verifica d'ufficio la sussistenza dei presupposti e dei requisiti richiesti.

A tal fine alla comunicazione di inizio di attività è allegata una relazione dalla quale deve risultare:

a) il rispetto delle norme tecniche e delle condizioni specifiche di cui al comma 1;

b) il possesso dei requisiti soggettivi richiesti per la gestione dei rifiuti;

c) le attività di recupero che si intendono svolgere;

d) stabilimento, capacità di recupero e ciclo di trattamento o di combustione nel quale i rifiuti stessi sono destinati ad essere recuperati;

e) le caratteristiche merceologiche dei prodotti derivanti dai cicli di recupero.

4. Qualora la Provincia accerti il mancato rispetto delle norme tecniche e delle condizioni di cui al comma 1 dispone con provvedimento motivato il divieto di inizio ovvero di prosecuzione dell'attività, salvo che l'interessato non provveda a conformare alla normativa vigente dette attività ed i suoi effetti entro il termine prefissato dall'amministrazione".

Nel caso di specie, la ricorrente non ha in alcun modo allegato e provato di non aver iniziato l'attività, nè i fattori, indipendenti dalla sua volontà, che le avrebbero impedito di conseguire le necessarie autorizzazioni.

2.1. Passando al ricorso n. 23905/2015, con il primo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 in relazione agli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e del principio comunitario dell'obbligo generale del contraddittorio anticipato, degli artt. 24 e 97 Cost., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, non avrebbe pregio giuridico l'assunto del giudice distrettuale, secondo cui, nell'ambito della disciplina delle società di comodo, l'obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo sarebbe sostituito dall'interpello disapplicativo.

I due istituti, infatti, sarebbero chiamati ad operare in momenti e su piani diversi: l'interpello disapplicativo consentirebbe al contribuente di segnalare preventivamente all'amministrazione finanziaria la sussistenza di condizioni che possano giustificare la disapplicazione della normativa sulle società di comodo ed all'ufficio di valutare tali condizioni e, dunque, di non applicare al contribuente la relativa normativa; se poi l'Ufficio si dovesse determinare per la notifica dell'avviso di accertamento, il contribuente dovrebbe comunque essere chiamato a contraddire in via preventiva, allo scopo di valutare eventuali ragioni aggiuntive e diverse che potrebbero legittimare in concreto la disapplicazione della normativa sulle società di comodo, non ricorrendone le condizioni di legge.

Del resto, secondo la ricorrente, che l'introduzione della fase di interpello disapplicativo nella disciplina sulle società di comodo non possa e non debba essere interpretata come l'intenzione del legislatore di eliminare la fase di contraddittorio anticipato sarebbe desumibile dallo stesso

tenore del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis che ai commi 4 ed 8 continua a prevedere sia la fase di contraddittorio anticipato che quella di interpello disapplicativo.

Nè potrebbe obiettarsi che all'introduzione dell'interpello avrebbe fatto seguito l'abrogazione della disposizione speciale che prevedeva espressamente ed a pena di nullità l'instaurazione del contraddittorio anticipato.

Secondo la ricorrente, tale effetto abrogativo della norma speciale va coordinato con la previsione dell'obbligo di contraddittorio anticipato di portata generale, desumibile innanzitutto dai principi comunitari sanciti dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 3 luglio 2014 (in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Wortdwide Logistics BV. 15.2.1.) e contenuti negli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, fatti propri dal nostro diritto interno dapprima nel ristretto ambito delle imposte dirette e limitatamente alla fattispecie dell'abuso di diritto (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4) e quindi in via generale con la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 (Statuto del contribuente), quale espressione dei principi costituzionali sanciti dagli artt. 24 e 97 Cost..

1.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Invero, appare corretta la tesi della C.t.r., secondo cui il previo contraddittorio, già imposto dalla L. n. 724 del 1994, originario art. 30, comma 4 bis deve intendersi senz'altro abrogato, essendo svolta dall'attuale istanza di interpello la sua funzione di presentazione delle ragioni del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento.

Della L. n. 724 del 1994, art. 30, il comma 4 nella formulazione anteriore al 2006, prevedeva: "4. Se il reddito dichiarato dalle società o dagli enti che si presumono non operativi risulta inferiore a quello minimo di cui al comma 3, il reddito può essere determinato induttivamente in misura pari a quella presunta, anche mediante l'applicazione delle disposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, art. 41-bis riguardante il potere di procedere ad accertamento parziale. Tale accertamento è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1. I motivi non addotti in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento; di ciò l'amministrazione finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

Successivamente tale comma è stato interamente sostituito dalla L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 37, e dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 15, lett. c), che hanno eliminato la previsione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale.

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 15, lett. d), ha, poi, introdotto il comma 4-bis, secondo cui "In presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè 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 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, comma 8". La modifica è coerente con la nuova disciplina, introdotta con la L. n. 296 del 2006, secondo cui la "non operatività" della società scaturisce automaticamente dal mancato superamento del test e gli effetti del reddito minimo discendono direttamente dal testo normativo, indipendentemente dall'intervento dell'ufficio impositore.

Il richiamo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis non appare dirimente nella fattispecie in esame, in quanto i commi 4 e 8 non prevedono la possibile compresenza e cumulabilità in un'unica fattispecie di un previo contraddittorio e di un'istanza di interpello, ma riservano il primo all'ipotesi di disconoscimento di vantaggi privi di valide ragioni economiche, con conseguente accertamento di attività elusiva, e il secondo alla disapplicazione di norme limitatrici di vantaggi (antielusive), richiesto dal contribuente che dimostri l'inesistenza di effetti elusivi nel suo caso.

Come osservato da autorevole dottrina, l'unica parte della norma operante per le società di comodo è il comma 8 sulle modalità di presentazione dell'istanza disapplicativa; solo prima delle modifiche introdotte ai sensi del previgente art. 30/4 l'Agenzia delle Entrate doveva inviare una richiesta di chiarimenti, il cui mancato invio determinava la nullità del successivo avviso di accertamento.

Il nuovo sistema, invece, prevede che sia la società contribuente che, se vuole sfuggire alle strette maglie della presunzione legale sulle società "di comodo", ha la facoltà (non l'obbligo) di avviare la procedura di disapplicazione, restando diversamente esposta all'accertamento ex lege, sempre fatta salva la possibilità di prova contraria nei rigorosi limiti dettati dall'art. 30 novellato (sul punto il collegio intende dare continuità all'indirizzo espresso da Cass. n. 25266/2020; non condivide invece Cass. n. 9513/2020, che non tiene conto della riforma normativa e rimane un precedente isolato).

Infine, non può farsi a meno di rilevare che, nel caso in esame, la C.t.r. non si è limitata (condivisibilmente, per quanto si è detto) ad escludere in linea teorica la sussistenza dell'obbligo del contraddittorio preventivo, ma ha ritenuto che nella fattispecie concreta il contraddittorio preventivo si fosse sostanzialmente attuato, in quanto la società aveva avanzato l'interpello disapplicativo, disatteso dall'ufficio con una motivata Delib..

Le ragioni poste dalla contribuente a base della richiesta di disapplicazione della normativa sulle società non operative erano le stesse fatte valere nel presente giudizio ed esaminate dai giudici dei due gradi di merito.

Pertanto, secondo la C.t.r., non vi era stata alcuna lesione delle garanzie di difesa del contribuente.

In effetti, come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nel controricorso, non si vede la ragione di disporre due successive procedure di previo contraddittorio, non comprendendosi quali ragioni, esposte nella seconda fase, non potrebbero essere state rappresentate già nella prima. La tesi opposta comporterebbe, invece, un'evidente reiterazione inutile di attività amministrativa ed un danno alla speditezza del procedimento.

Nè sussiste nel nostro ordinamento un principio generale che impone il contraddittorio preventivo, almeno in materia di imposte dirette.

Và rilevato come sul punto le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (cfr. Cass. sez. un., n. 24823 del 2015; tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. n. 2875 del 2017; Cass. n. 10030 del 2017; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 21071 del 2017; Cass. n. 26943 del 2017).

2.1. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione del giudicato interno, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. non avrebbe tenuto conto che, l'Agenzia delle entrate non aveva appellato specificamente una delle due autonome situazioni oggettive, che il giudice di primo grado aveva ritenuto idonee, anche separatamente considerate, a giustificare l'esonero dall'applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30.

In particolare, la ricorrente deduce che l'ufficio nulla aveva obiettato in ordine al collaudo dello stabilimento aziendale, avvenuto solo nel luglio dell'anno 2007, quindi in epoca successiva all'anno di imposta oggetto dell'accertamento.

Il motivo è infondato e va rigettato.

Risulta dalla stessa prospettazione di parte ricorrente che l'appello dell'ufficio, sebbene principalmente incentrato sui rapporti tra la società contribuente ed il Cxxxx, riguardasse l'insussistenza di fatti oggettivi idonei a giustificare l'esonero dal regime delle società non operative.

Appare evidente, dall'uso del plurale e dalla ampiezza delle contestazioni, che l'impugnazione dell'ufficio sia riferita a tutti gli elementi dedotti dalla contribuente (letteralmente nell'appello si legge che "le circostanze oggettive rappresentate dalla ricorrente non configurano di per sè situazioni oggettivamente idonee ad impedire il conseguimento di ricavi e degli altri componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della norma in questione").

Correttamente, quindi, il giudice di appello ha motivato su tutti gli elementi dedotti dalla società contribuente a giustificazione della propria insufficiente operatività, ritenendo nel merito che gli

stessi attenessero a scelte di gestione imprenditoriale, piuttosto che ad oggettiva impossibilità.

3.1. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 in relazione al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, il diniego dell'amministrazione finanziaria in risposta all'interpello di disapplicazione non rende incontestabile l'assenza di una situazione oggettiva che ha reso impossibile per la società il superamento del test di operatività.

Di conseguenza, la dimostrata circostanza dell'avvenuto collaudo dell'immobile aziendale solo in epoca successiva all'accertamento avrebbe costituito circostanza oggettiva di inutilizzabilità del cespite per l'esercizio dell'impresa, mentre erroneamente la C.t.r. avrebbe ritenuto necessaria la dimostrazione che il mancato collaudo non dipendesse da un ritardo imputabile alla ricorrente.

3.2. Anche tale ultimo motivo è infondato e va rigettato.

Nessun dubbio sul, fatto che, anche, nel caso di diniego dell'amministrazione finanziaria in risposta all'interpello di disapplicazione, la società contribuente possa far valere le proprie ragione con l'impugnazione del conseguente provvedimento impositivo.

Come è stato detto, "in tema di società di comodo, l'interpello disapplicativo conseguente al mancato superamento del test di operatività previsto dalla L. n. 724 del 1994, art. 30 (vigente "ratione temporis"), non presenta natura di una condizione di procedibilità e di limitazione della tutela giurisdizionale del contribuente, nè comporta l'elisione della facoltà, per quest'ultimo, di superare la presunzione legale di non operatività sancita dal comma 1 della disposizione citata, assumendo all'uopo rilievo i principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), per effetto dei quali non è impedito al contribuente sia di discostarsi dalla risposta negativa all'interpello resa dalla Amministrazione - senza doverla necessariamente impugnare per evitarne la cristallizzazione, potendo comunque impugnare gli atti successivi di applicazione delle disposizioni antielusive - sia di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico impositivo che gli venga successivamente notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva" (Cass. n. 28251/2021; conf. Cass. n. 4946/2021).

Tuttavia, deve rilevarsi che, come ritenuto dal giudice di appello, la ricorrente avrebbe dovuto dimostrare che l'impossibilità di esercitare l'attività di recupero delle batterie esauste, subordinata al rilascio delle autorizzazioni e dei permessi necessari, non era dipesa da propria negligenza o, comunque, da una libera scelta.

Invero, la L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, all'epoca vigente, stabiliva, ai fini del superamento del test di operatività, che "agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonchè 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 seguenti percentuali...".

La L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4-bis, vigente nel periodo dal 12 agosto 2006 al 31 dicembre 2006, prevedeva al comma 4-bis che "in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sulvalore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 8".

L'applicazione della disciplina delle società di comodo è subordinata, quindi, all'esito negativo di un test basato su specifici coefficienti matematici, finalizzato ad accertare la non operatività della presunta società di comodo. La determinazione della non operatività si ha quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari, imputati al conto economico, è inferiore a quello dei ricavi figurativi. Si tratta, dunque, di una mera operazione matematica incentrata sull'applicazione di un coefficiente stabilito per legge sul valore di taluni cespiti appartenente alla società. La determinazione dell'imponibile è effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente (Cass., sez. 6-5, 5 luglio 2016, n. 13699; Cass., sez. 5, 18 aprile 2018, n. 9461, come richiamate da Cass.n. 36365/2021).

Come si è già detto nell'esame del ricorso n. 836/2015, in materia di società di comodo, l'impossibilità, per situazioni oggettive di "carattere straordinario" (locuzione non più presente nella norma dal 1 gennaio 2007, a seguito dell'art. 1, comma 109, lett. h, della legge finanziaria 2007), di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30 non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Cass., sez.5, 20 giugno 2018, n. 16204; Cass., sez. 5, 3 novembre 2020, n. 24314).

Si è anche precisato che, in tema di società di comodo, il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30 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 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 (Cass., sez. 5, 20 giugno 2018, n. 16204).

L'esistenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè del reddito, deve essere provata dal contribuente, purchè tali situazioni oggettive siano specifiche e, soprattutto, indipendenti dalla sua volontà (Cass., sez. 5, 21 ottobre 2015, n. 21358; Cass., sez. 65, 12 febbraio 2019, n. 4019).

Tra le oggettive situazioni possono rientrare i casi in cui non sono state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34642 in motivazione), pur essendo state tempestivamente richieste, oppure nel caso in cui venga svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica all'esercizio di un'altra attività produttiva, sempre che la stessa attività di ricerca non consenta, di per sè la produzione di beni e servizi e la conseguente realizzazione di proventi (in tal senso vedi Circolare dell'Agenzia delle entrate del 2 febbraio 2007 n. 5/E).

Le oggettive situazioni che rendono impossibile il conseguimento della soglia dei ricavi e degli altri elementi positivi di reddito non sussistono in caso di carenze "pianificatorie" aziendali o di scelte ed iniziative imprenditoriali libere, come in ipotesi di cessione dei beni aziendali in comodato d'uso gratuito (Cass., sez. 5, 7 dicembre 2020, n. 27976).

E' necessario, per esempio, in caso di inoperatività dipesa dalla mancata costruzione dell'immobile da utilizzare per lo svolgimento dell'attività, la prova che il ritardo sia stato determinato da ragioni estranee al contribuente e non riconducibili alla sua volontà (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34642).

Nel caso di specie, la ricorrente avrebbe dovuto provare, non solo di non aver iniziato l'attività in attesa del collaudo, ma anche che il mancato conseguimento del collaudo non le era imputabile (cfr. Cass. ord. n. 2021/16697).

Sul punto, la C.t.r., con accertamento in fatto che non risulta impugnato, ha ritenuto che la ricorrente non avesse provato di non aver iniziato l'attività per fattori indipendenti dalla sua volontà, che le avrebbero impedito di conseguire le necessarie autorizzazioni.

Per i motivi fin qui illustrati, i ricorsi riuniti vanno complessivamente rigettati.

Le spese seguono la soccombenza di parte ricorrente e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, riunito il ricorso n. 23509/2015 a quello n. 836/2015, li rigetta e condanna parte ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate, controricorrente nel giudizio n. 23905/2015, delle spese di lite, che liquida in Euro 7.300,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza