

Sentenza del 16/01/2023 n. 1127 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La E. Srl nonché i soci A.A. e B.B., proponevano ricorso alla C.t.p. di Bari avverso distinti avvisi di accertamento n. (---) e n. (---), afferenti alla pretesa tributaria dell'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di Bari volta a recuperare la maggiore IRES e la maggiore IRAP dovute dalla società per le annualità, rispettivamente, 2006 e 2007, rilevando l'infondatezza e l'illegittimità degli stessi. Gli avvisi originavano dal rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo che la società suddetta aveva indirizzato all'Agenzia delle Entrate, direzione regionale Puglia, al fine evitare di essere sottoposta al regime fiscale previsto dalla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 per le società di comodo.

In particolare, l'ufficio riscontrava, a seguito dell'accertamento fiscale eseguito a norma della L. n. 724 del 1994, art. 30 una maggiore IRES e una maggiore IRAP dovute dalla società in quanto i ricavi conseguiti dalla società negli anni 2006 e 2007 erano manifestamente inferiori alla soglia minima richiesta dalla normativa antielusiva per le società commerciali operative; pure, i canoni di locazione pattuiti dalla stessa sia nei confronti di A.A., legale rappresentante della società, che nei confronti di terzi, lasciavano evincere - secondo l'Ufficio - l'antieconomicità della gestione, sintomo della natura di comodo della società.

Vi è da rilevare che la società presentava istanza di accertamento con adesione che, dapprima, non andava a buon fine e, successivamente, in data 30 novembre 2010, si concludeva con un provvedimento di annullamento parziale dell'accertamento in autotutela (n. prot. (---)) in base al quale l'ufficio finanziario aderiva all'istanza proposta per l'accertamento con adesione volta all'annullamento della maggiore imposta Irap accertata per l'anno 2006, poichè le società di comodo erano rientrate nella sfera applicativa dell'IRAP dall'esercizio in corso al 1 gennaio 2007.

2. La C.t.p. di Bari, innanzi alla quale si costituiva anche l'Agenzia, previamente riuniti i ricorsi, li accoglieva e annullava gli atti impugnati, ritenendo sussistenti le oggettive situazioni di carattere straordinario che avevano impedito alla società di realizzare il ricavo minimo prescritto dalla normativa in esame.

3. Avverso questa sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate dinanzi la C.t.r. della Puglia che, con la costituzione sia della società che dei soci, con sentenza n. 85/13/2013, depositata in data 21 dicembre 2013, previamente rigettata la richiesta di interruzione del processo per intervenuta cancellazione della società dal registro delle imprese, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e, in riforma della sentenza di primo grado, dichiarava la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati, non riscontrando dalla documentazione in atti l'esistenza di elementi comprovanti oggettive situazioni di carattere straordinario per

l'inapplicabilità della L. n. 724 del 1994, art. 30 quanto, piuttosto, il mancato sfruttamento secondo le reali potenzialità produttive del patrimonio immobiliare acquisito.

4. Avverso questa sentenza, A.A. e B.B., nelle rispettive qualità, hanno proposto ricorso per Cassazione affidandolo a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso così rubricato: "Nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. Denuncia ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , richiamato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, comma 1 ", i contribuenti lamentano la violazione, da parte del giudice del gravame, del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, data la mancata disamina e pronuncia sull'eccezione di nullità degli avvisi di accertamento emessi in violazione del principio del contraddittorio, formulata dai ricorrenti stessi.

1.2 Con il secondo motivo di ricorso così rubricato: "Nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53 e 57 e dell' art. 2909 c.c. Denuncia ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1 , e art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ", i contribuenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si statuisce su motivi d'impugnazione inammissibili in quanto fondati su eccezioni nuove.

1.3 Con il terzo motivo di ricorso così rubricato: "Nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c. Denuncia ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 richiamato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1 ", i ricorrenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, si ritiene che l'ufficio abbia specificatamente contestato le ragioni della società, nonostante, a detta dei contribuenti, la contestazione fosse avvenuta esclusivamente in sede amministrativa nonchè, tardivamente, a mezzo dei motivi d'appello.

1.4 Con il quarto motivo di ricorso così rubricato: "Nullità della sentenza per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Denuncia ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 ", si lamenta l'omesso esame, da parte del giudice d'appello, di un fatto decisivo per il giudizio oggetto anche di discussione tra le parti, ossia la mancata erogazione di un finanziamento da parte della Regione Puglia che avrebbe dovuto, insieme ad altre evidenze, deporre per l'ingiustificata applicazione nei riguardi della società dagli stessi partecipata del D.Lgs. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 .

1.5 Con il quinto motivo di ricorso così rubricato: "Nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 . Denuncia ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 richiamato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1 ", si lamenta l'error in iudicando dovuto alla violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30 avendo la C.t.r. ritenuto legittimi gli avvisi d'accertamento impugnati malgrado la presenza delle situazioni oggettive idonee per la disapplicazione della normativa antielusiva ossia che il mancato raggiungimento del minimo ricavo previsto dalla legge non era imputabile alla società.

2. Il primo motivo è infondato.

Con esso si lamenta la violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato stabilito dall' art. 112 c.p.c. avendo la C.t.r. omesso di pronunciarsi sulle eccezioni di nullità degli avvisi di accertamento in contestazione perchè emessi in violazione del principio del contraddittorio.

A tacer del fatto che il lamentato vizio è stato formulato, sia in primo che in secondo grado, sub specie di domanda di nullità degli accertamenti per "difetto di motivazione" degli avvisi - non, dunque, di difetto di preventiva instaurazione del contraddittorio - sul punto, la sentenza impugnata ha dato contezza di come gli atti accertativi siano stati legittimamente emessi attesa la presenza dei presupposti per l'applicazione del D.Lgs. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30 . Pure ha motivato sull'adeguatezza della motivazione per relationem in considerazione del richiamo al provvedimento negativo della direzione regionale all'istanza di interpello proposto dalla contribuente essendo legittimo l'accertamento motivato a mezzo del rinvio ad altri atti e documenti della pubblica amministrazione.

Invero, l'avviso di accertamento tributario costituisce la fase terminale dell'esercizio di un potere che è frazionato tra organi amministrativi diversi (od anche di enti pubblici diversi) in dipendenza dalla divisione del potere di provvedere legittimamente; pertanto, ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 il titolare del potere di decidere ben può richiamare nel proprio atto il contributo di iniziativa o istruttorio apportato da un altro organo amministrativo.

Questa Corte, in proposito, ha precisato che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 , che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche per relationem, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass. 11/04/2017, n. 9323). Nel caso di specie, la C.t.r. ha chiaramente motivato nel senso che la motivazione degli avvisi di accertamento richiamava espressamente quella palesata nel provvedimento negativo sull'istanza di interpello dei contribuenti, da questi conosciuta e, conseguentemente, presentavano una motivazione rispondente all'esigenza di consentire l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici della pretesa fiscale unitamente all'esigenze di garantire l'esercizio del diritto di difesa.

3. Anche il secondo motivo è infondato.

Invero, le "eccezioni" asseritamente introdotte dall'Agenzia delle Entrate nel proprio atto di appello sono, in realtà, mere difese che non ampliano l'oggetto del giudizio di secondo grado, rimasto circoscritto ai fatti costitutivi, modificativi e impeditivi della pretesa tributaria così come indicati, rispettivamente, dall'Agenzia delle Entrate nei propri avvisi di accertamento, e dai contribuenti nel proprio ricorso sin dal primo grado di giudizio.

Sul punto, la Corte è pacificamente orientata nel senso di ritenere che il processo tributario è strutturato come giudizio d'impugnazione di un provvedimento contenente la pretesa dell'amministrazione finanziaria, nel quale l'ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale ed il dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo e, dall'altro, dalle questioni dedotte dal contribuente nel ricorso introduttivo; sicchè il divieto di proporre in appello nuove eccezioni (non rilevabili d'ufficio), posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, comma 2 , riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia gli strumenti processuali con cui il contribuente, convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale. Tale non può considerarsi l'argomentazione difensiva tendente ad inficiare la sentenza sotto un profilo logico ulteriore rispetto a quello esposto in primo grado, perchè le difese, le argomentazioni e le prospettazioni con cui l'amministrazione finanziaria si difende dalle contestazioni già dedotte in giudizio non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso tecnico. (Cass. 02/03/2021, n. 2413).

4. Anche il terzo motivo è infondato.

Con esso viene prospettata la violazione dell' art. 115 c.p.c. , per non aver la C.t.r. posto alla base della decisione "oggettive situazioni" non contestate dall'Agenzia delle Entrate in primo grado, che avrebbero giustificato il mancato conseguimento dei ricavi e proventi minimi L. n. 724 del 1994 , ex art. 30 della società.

Invero, nella sentenza impugnata si motiva in ordine al fatto che, sia in sede amministrativa che in giudizio, l'Agenzia delle Entrate ha specificamente dedotto che la società non è operativa perchè non esercita un'attività economica ma si limita alla mera gestione del proprio patrimonio per conto dei soci ed ha contestato la sussistenza delle circostanze oggettive allegate dai ricorrenti che avrebbero impedito alla società di essere operativa. Di poi, ha chiarito che la circostanza che, nelle proprie controdeduzioni depositate in primo grado, l'Agenzia delle Entrate non abbia preso specifica posizione su ciascun singolo elemento di fatto allegato dai ricorrenti non vale a ritenere tali elementi di fatto non contestati ai sensi dell' art. 115 c.p.c. , perchè si tratta di elementi in contrasto con quelli a base dell'avviso di accertamento, rispetto ai quali l'eventuale silenzio dell'amministrazione finanziaria non può essere inteso come acquiescenza.

5. Il quarto motivo ed il quinto motivo sono, invece, fondati.

Con esso, i contribuenti si dolgono dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, individuato dai ricorrenti nella mancata erogazione di un finanziamento da parte della Regione Puglia che - a loro dire - avrebbe impedito alla società di realizzare l'attività turistica programmata e della violazione della normativa antielusiva per non aver riconosciuto la presenza delle situazioni oggettive idonee per la disapplicazione della normativa antielusiva medesima.

In tema di "società non operative", della L. n. 724 del 1994, art. 30, il comma 4 bis anche in considerazione della finalità antielusiva della disposizione, deve essere interpretato nel senso di ritenere integrato l'impedimento oggettivo, cioè derivante da situazioni specifiche ed indipendenti dalla volontà del contribuente, anche nel caso in cui l'inoperatività della società sia derivata dalla mancanza di autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento

dell'attività; ciò a condizione, però, che i relativi procedimenti siano stati tempestivamente attivati nonchè coltivati dal contribuente. (Cass. 01/02/2019, n. 3063).

Si è pure chiarito (Cass. 14/06/2021, n. 16697) che il giudice di merito è tenuto ad esaminare anche la condotta specifica tenuta dal contribuente, in ordine alla richiesta di incentivi pubblici, con riferimento alle ragioni della mancata concessione ed alla sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa agevolativa.

Invero, la richiesta di finanziamenti o contributi pubblici, poi non accordati, non costituisce una oggettiva situazione che sia in grado di disinnescare la presunzione legale di sussistenza della società di comodo desunta dal test di operatività dovendosi comunque scrutinare anche le ragioni della mancata concessione e l'eventuale sussistenza dei requisiti in capo al contribuente.

Tale situazione oggettiva di impossibilità a raggiungere le soglie di redditività scaturite dal test di produttività può, quindi, essere integrata non solo nel caso in cui i contributi pubblici siano stati tempestivamente richiesti e riconosciuti, senza che siano stati erogati per causa non imputabile alla società stessa, ma anche se la mancata fruizione del contributo pubblico non sia imputabile all'imprenditore (Cass. 14/07/2021, n. 24667).

Nel caso di specie, siffatta analisi, con riferimento alla situazione descritta a pg. 48 del ricorso è addirittura mancante.

Invero, nulla si motiva sulla circostanza dedotta in entrambi i gradi del giudizio di merito secondo cui la Regione Puglia aveva stanziato in favore della Effeservice Srl un contributo di Euro 4.021.210,00, al fine di realizzare un complesso turistico alberghiero e che questo finanziamento non era stato mai erogato alla società a causa di un contenzioso con la Regione Puglia per una controversia sull'assegnazione dei fondi e conseguenti ritardi nell'avvio dei lavori per cause di forza maggiore.

Così decidendo, la C.t.r. non ha fatto buon governo delle norme che disciplinano la disapplicazione delle disposizioni antielusive, contenute nella L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, comma 4-bis nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8 , e del D.M. finanze 19 giugno 1998, n. 259, art. 1 prevedendo tali norme espressamente che, in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, la società interessata può chiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive mediante apposita istanza da presentare al direttore regionale delle entrate competente per territorio.

Tali oggettive situazioni sono state rappresentate dal contribuente mediante l'istanza di interpello.

6. In conclusione, vanno rigettati i primi tre motivi di ricorso ed accolti il quarto ed il quinto motivo, va cassata la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, affinchè decida attenendosi ai principi di diritto enunciati in motivazione nonchè provveda sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il quarto ed il quinto motivo; rigetta i primi tre motivi; cassa la sentenza impugnata in ordine ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza