

Sentenza del 06/08/2024 n. 22249 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, con la sentenza n. 124/2018, aveva accolto i ricorsi riuniti proposti dalla società Luna Rossa Srl, in fallimento, avverso gli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2012, 2013 e 2014, con i quali l'Ufficio aveva accertato, a seguito di riqualificazione del complesso immobiliare "Borghi" dalla voce "beni merci" alla voce "immobilizzazioni materiali", in applicazione dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , maggiori imposte Ires, Irap e Iva.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dall'Ufficio ritenendo non condivisibili le considerazioni svolte dall'Agenzia delle Entrate, sulla base delle seguenti considerazioni:

-) era notorio che negli anni in questione ci fosse stata una crisi anche di portata nazionale del settore edilizio, che aveva portato, tra l'altro, all'interruzione e/o alla difficoltà dell'erogazione dei finanziamenti alle imprese ed ai privati;

-) il contribuente aveva riportato, senza essere smentito dall'Ufficio, le statistiche dell'O.M.I. che evidenziavano come il settore immobiliare, e specificamente quello delle costruzioni, fosse stato investito in quegli anni (tra il 2007 ed il 2016) da una forte crisi, con conseguente perdita di posti di lavoro e difficoltà operative delle imprese;

-) inoltre, le difficoltà per la vendita delle unità immobiliari venivano rappresentate dal contribuente all'Amministrazione sia attraverso la fase della richiesta del riesame in autotutela sia mediante l'elaborazione di un piano di risanamento, non andato a buon fine a causa del successivo fallimento della società, come affermato dall'interessato, senza essere smentito dall'Ufficio;

-) non poteva, dunque, essere considerata generica l'affermazione del contribuente relativamente alla crisi del settore immobiliare, che aveva determinato l'impossibilità di conseguire i ricavi presunti dall'art. 30 in parola;

-) non era condivisibile, poi, la considerazione svolta dall'Ufficio circa la questione della mancanza del certificato di agibilità, che di fatto rendeva incommerciabile l'immobile;

-) il contribuente, al riguardo, aveva dichiarato, senza essere smentito dall'Ufficio, di aver ultimato i lavori in questione il 20 dicembre 2011 e che in data 8 gennaio 2013 l'Amministrazione

comunale aveva sospeso la pratica relativa alla richiesta di conformità edilizia e di agibilità, richiedendo ulteriori adempimenti ed integrazione di documentazione;

-) tale sospensione, peraltro, non pregiudicava affatto la destinazione del bene, che, come era noto, dipendeva soltanto dal tipo di utilità che l'imprenditore intendeva trarre dallo stesso;

-) lo stesso Ufficio, inoltre, aveva citato nel proprio appello due preliminari di compravendita, successivamente risolti, che, comunque, apparivano quali segnali di operatività dell'impresa e tale operatività era riscontrata anche dai bilanci, redatti secondo i principi contabili, della società (approvati e depositati) relativi ai periodi di imposta accertati;

-) tutto ciò portava ad escludere la possibilità, attuata dall'Ufficio, di ricorrere alla riqualificazione dei beni in questione e quindi alla riclassificazione delle poste, che erano, pertanto, da considerarsi beni merce e non già immobilizzazioni materiali, nonché al conseguente ricorso all'applicazione della normativa di cui all' art. 30 della legge n. 724 del 1994 e successive modificazioni;

-) peraltro, quanto sopra poteva configurarsi come "praesumptum de praesumpto" (in quanto la riclassificazione delle poste di bilancio sarebbe stata frutto di una presunzione di secondo grado che andava a sommarsi alla presunzione di primo grado rappresentata dalla presunzione legale di redditività ex art. 30 della normativa richiamata) che non era consentita;

-) si riteneva, dunque, che l'attività effettivamente svolta dalla società appellata era stata finalizzata, contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio, alla vendita degli immobili e che la stessa impresa non fosse da ritenersi società di comodo.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

4. Il Fallimento Luna Rossa Srl resiste con controricorso e memoria.

Motivi della decisione 1. Deve essere rigettata, in via preliminare, la richiesta di rinvio dell'udienza depositata, con modalità telematiche, dal difensore della società controricorrente, in data 17 - 19 giugno 2024 (sulla quale, peraltro, il difensore presente in udienza, su delega, non ha insistito), motivata dalla necessità di eseguire un esame diagnostico, giusta allegato all'istanza di rinvio.

1.1 L'istanza di rinvio dell'udienza di discussione della causa per grave impedimento del difensore, ai sensi dell' art. 115 disp. att. cod. proc. civ., deve, infatti, fare espresso riferimento alla impossibilità (nella specie non adeguatamente indicata e comprovata) di sostituzione mediante delega conferita ad un collega, facoltà tale da rendere riconducibile all'esercizio professionale del sostituto l'attività processuale svolta dal sostituto, venendo altrimenti a prospettarsi soltanto un problema attinente all'organizzazione professionale del difensore, non rilevante ai fini del differimento dell'udienza (cfr. Cass., Sez. U., 26 marzo 2012, n. 4773 ; con riferimento alla facoltà di sostituzione, confermata dall' art. 9 , comma 2, legge 31 dicembre 2012, n. 247 , cfr. anche, ex multis, Cass., 27 agosto 2013, n. 19583 ; Cass., 17 ottobre 2014, n. 22094 ; Cass., 3 maggio 2018, n. 10546 ; Cass., 15 ottobre 2018, n. 25783 , dettata con specifico riferimento al processo tributario; Cass., 10 giugno 2020, n. 11121).

2. Va disattesa, in via gradatamente preliminare, l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione per la violazione del principio di autosufficienza, atteso che il ricorso contiene tutti gli elementi necessari a rappresentare le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e consente a questa Corte la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi od atti attinenti al pregresso giudizio di merito (Cass., Sez. U., 24 febbraio 1998, n. 1998; Cass., 3 novembre 2020, n. 24432).

3. Il primo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , anche in combinato disposto con gli artt. 2423 , 2426 e 2697 cod. civ. Secondo la Commissione tributaria regionale la riclassificazione di bilancio operata dall'Ufficio non era legittima in quanto integrava una "praesumptum de praesumpto". Ed invero, se, in linea di principio, poteva ammettersi che la classificazione contabile dei beni dipendeva dall'utilità che l'imprenditore intendeva trarre dagli stessi, era però altrettanto doveroso riconoscere che tale discrezionalità non era illimitata e che la classificazione doveva rispondere a principi contabili corretti e doveva rispecchiare la situazione di fatto dei beni. In tale prospettiva, l'assenza del certificato di agibilità impediva la commerciabilità del bene e, di conseguenza, escludeva che l'imprenditore potesse, come nel caso di specie, classificare immobili privi del predetto certificato tra i beni merce. Del tutto erronea era, poi, l'affermazione che la riclassificazione delle poste di bilancio dava luogo a una presunzione di secondo grado, in quanto essa costituiva il frutto di un apprezzamento in diritto e di un ragionamento inferenziale. La tesi secondo cui non era possibile per l'Amministrazione finanziaria la riqualificazione delle voci di bilancio, senza previa impugnativa del medesimo in sede civile era stata in ogni caso recentemente disattesa da codesta Corte, la quale, nella sentenza 30 luglio 2018, n. 20122, aveva affermato che, una volta riqualificato correttamente il cespite immobiliare in discussione, l'Ufficio non aveva alcuna possibilità di discostarsi discrezionalmente dai parametri legislativamente imposti ai fini dell'applicabilità della disciplina sulle società non operative, dovendo necessariamente addivenire all'imposizione in quanto la riqualificazione comportava il superamento del test di operatività di cui all' art. 30 della legge n. 724 del 1994 .

4. Il secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 30 , commi 1 e 4-bis, della legge n. 724 del 1994 . La Commissione tributaria regionale, ritenendo che la generale situazione di crisi del settore immobiliare integrava l'esimente di cui all' art. 30 , comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994 , aveva violato la disposizione dell' art. 30 , comma 1, della legge n. 724 del 1994 . Le circostanze che rendevano impossibile il conseguimento dei ricavi e degli incrementi, oltre a essere oggettive, dovevano essere specifiche ed indipendenti dalla volontà del contribuente, mentre la presenza di una crisi del settore immobiliare in cui operava la società non poteva, di per sé, costituire un elemento sufficiente ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative, occorrendo, invece, evidenziare in modo puntuale, specifico e circostanziato, attraverso l'indicazione di elementi fattuali concreti, come detta crisi avesse influenzato specificamente l'attività d'impresa della Luna Rossa Srl determinandone di fatto la non operatività in senso "oggettivo" e verificare, in modo puntuale, se la società avesse fatto il possibile per attenuare l'impatto della crisi. Il legislatore, con il decreto legge n. 238 del 2011, emanato nel momento in cui la crisi, iniziata nel 2008, aveva raggiunto il suo apice, aveva inasprito detta disciplina, con l'art. 2, commi 36-decies

e undecies, che aveva previsto che le società che, in un arco di tre esercizi consecutivi, dichiaravano una perdita fiscale, ovvero che erano in perdita in due anni e realizzavano un reddito inferiore al minimo nel terzo periodo, erano considerate di comodo, con le relative conseguenze in termini di tassazione presunta Ires e Irap e blocco dei crediti Iva e con l'innalzamento dell'aliquota Ires dal 27,5% al 38% per le società non operative. La tesi fatta propria dai giudici di secondo grado determinava la sostanziale inapplicabilità della disciplina in tema di società non operative per il periodo successivo al 2008, frustrando in tal modo la ratio di tale disciplina, che era stata introdotta allo scopo di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società, ovvero di contrastare la pratica elusiva di costituire soggetti societari il cui scopo principale non era quello di svolgere un'effettiva attività imprenditoriale, ma di detenere beni nell'esclusivo interesse dei soci. Le stesse allegazioni della società intimata avevano dimostrato come la situazione di crisi finanziaria fosse successiva ai periodi d'imposta in contestazione o, quantomeno, come fossero a questi successivi i tentativi per superare l'anzidetta situazione di crisi. In ultimo, era apodittico e illogico, oltre che in contrasto con il disposto dell' art. 30 , comma 1, della legge n. 724 del 1994 , il riferimento alla stipula di due contratti di preliminari di compravendita (su sessantotto unità immobiliari) come "segnali di operatività dell'impresa" e ciò in quanto, come già detto, gli immobili non erano vendibili in quanto privi delle dovute certificazioni amministrative.

5. I motivi, che devono essere trattati unitariamente perché connessi, sono in parte inammissibili e in parte infondati.

6. Deve premettersi che, a seguito dell'ordinanza interlocutoria di questa Corte n. 16091 del 19 maggio 2022 (che qui interamente si richiama), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza 7 marzo 2024, n. 341, ha stabilito in sede pregiudiziale che: 1) L' articolo 9 , paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone; 2) L' articolo 167 della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, a causa dell'importo, considerato insufficiente, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA effettuate da tale soggetto passivo a valle.

7. A questa conclusione la Corte di Giustizia è pervenuta sulla base delle seguenti principali considerazioni relative all'interpretazione degli artt. 9 , paragrafo 1, 63, 167, 168, lettera a), 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.

7.1 Sulla prima questione ("Se l'articolo 9, paragrafo 1, della (direttiva IVA) può essere interpretato nel senso di negare la qualità di soggetto passivo e, conseguentemente, il diritto di detrazione o rimborso dell'IVA di rivalsa assolta al soggetto che esegua operazioni attive

rilevanti ai fini dell'IVA in misura ritenuta non coerente - in quanto eccessivamente bassa - rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative):

-) "soggetto passivo" è chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività e la nozione di "attività economica" comprende ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate e deve considerarsi tale "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità";

-) la nozione di "attività economica" ha un carattere oggettivo nel senso che l'attività viene considerata di per sé stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati;

-) la qualità di soggetto passivo IVA non è subordinata alla condizione che una persona effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico superi una soglia di reddito previamente fissata, la quale corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone, in quanto ciò che rileva è esclusivamente il fatto che detta persona eserciti effettivamente un'attività economica e che sfrutti un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

7.2 Sulla seconda questione ("nel caso in cui alla prima domanda sia data risposta negativa, se l'articolo 167 della (direttiva IVA) e i principi generali della neutralità dell'IVA e di proporzionalità della limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA ostano ad una disciplina nazionale che con l'articolo 30 (della legge n. 724/1994) nega il diritto di detrazione dell'IVA di rivalsa assoluta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta al soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'IVA in misura ritenuta non coerente - in quanto eccessivamente bassa - rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative")):

-) il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni;

-) detto diritto si esercita immediatamente per l'intero importo dell'IVA che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte, in quanto il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche;

-) il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA; -) il soggetto passivo è autorizzato

a detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta;

-) per poter beneficiare del diritto a detrazione, devono essere soddisfatte due condizioni: 1) l'interessato deve essere un "soggetto passivo" ai sensi della direttiva Iva; 2) i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, detti beni devono essere ceduti o tali servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo;

-) affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, è, in linea di principio, necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione;

-) il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione; -) il diritto a detrazione è tuttavia parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei beni e dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce, i quanto costi di tal genere presentano, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo;

-) nessuna disposizione della direttiva IVA subordina il diritto a detrazione al requisito che l'importo delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, effettuate a valle da un soggetto passivo nel corso di un determinato periodo, raggiunga una certa soglia e che, di contro, il diritto alla detrazione dell'IVA è garantito, purché ricorrano le condizioni richieste.

7.3 Sulla terza questione ("nel caso in cui alla seconda domanda sia data risposta negativa, se i principi dell'Unione Europea della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento ostano ad una disciplina nazionale che, con l'articolo 30 (della legge n. 724/1994) nega il diritto di detrazione dell'IVA di rivalsa assolta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta al soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'IVA in misura ritenuta non coerente - in quanto eccessivamente bassa - rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative");

-) non era necessario rispondere, tenuto conto della risposta fornita alla seconda questione, essendo stata la terza questione sollevata solo nell'ipotesi di una risposta negativa alla seconda questione.

8. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha, pure, specificato che se è vero che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato al soggetto passivo qualora sia dimostrato, alla luce di

elementi oggettivi, che esso è invocato fraudolentemente o abusivamente, dato che la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, tuttavia, il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, per cui incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una tale evasione. Inoltre, l'accertamento di un comportamento abusivo in materia di IVA richiede, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della normativa nazionale di recepimento, debbano avere come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni. Dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale di tali operazioni si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale. Dunque, le misure che gli Stati membri possono adottare, ai sensi dell' articolo 273 della direttiva IVA , per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono, quindi, essere utilizzate in maniera tale da mettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA.

9. Ciò posto, i giudici unionali hanno demandato al giudice del rinvio di stabilire:

-) se, nel corso dei periodi d'imposta controversi, in relazione ai quali l'autorità tributaria ritiene che la società non abbia carattere operativo, tale società abbia esercitato un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, intesa come attività comprendente ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate, ivi comprese lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità;

-) se spetta il diritto di detrazione dell'Iva, sulla premessa che nessuna disposizione della direttiva IVA subordina il diritto a detrazione al requisito che l'importo delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, effettuate a valle da un soggetto passivo nel corso di un determinato periodo, raggiunga una certa soglia e che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, indipendentemente dai risultati delle attività economiche del soggetto passivo interessato;

-) sussistono elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una tale evasione e se l'operazione realizzata, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della normativa nazionale di recepimento, abbia come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni.

10. Così individuate le ragioni poste a fondamento della sentenza, deve, dunque, concludersi che la norma dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 si pone effettivamente in conflitto con l' articolo 9 , paragrafo 1, della direttiva IVA , e con l' articolo 167 della direttiva Iva , con la conseguente necessità della sua disapplicazione da parte del giudice nazionale. Ed invero, per quanto diffusamente esposto, la normativa italiana (diretta a disincentivare la costituzione di società di comodo e, quindi, a impedire che persone giuridiche che svolgono formalmente un'attività economica, senza tuttavia essere, in realtà, operative, beneficino di vantaggi fiscali), che va disapplicata, prevede un meccanismo deterrente che si fonda sulla presunzione secondo cui il carattere non operativo di una società può essere dedotto dal fatto che gli introiti che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui essa dispone sono inferiori rispetto alla soglia di reddito determinata da detta disposizione (presunzione che la società può superare dimostrando che, a causa di situazioni oggettive, in un determinato periodo non è stato possibile raggiungere tale soglia di reddito); in forza di questo meccanismo, le società non operative non possono ottenere il rimborso del credito IVA che figura nella loro dichiarazione e che risulta segnatamente da un importo di IVA detraibile superiore a quello dell'IVA riscossa, né tale credito può costituire oggetto di compensazione o di cessione; inoltre, pur potendo detto credito essere riportato a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi, qualora per tre periodi d'imposta consecutivi una società non operativa non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiore all'importo che risulta da detta soglia di reddito, il credito in discussione non può più essere riportato, con il conseguente corollario che la società perderebbe il diritto alla detrazione dell'Iva. Ed invero, la qualità di soggetto passivo deriva dall'esercizio, da parte del soggetto che si avvale di tale qualità, di un'attività economica e, di conseguenza, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte non può essere negato a una società che effettua operazioni rilevanti ai fini dell'IVA senza tuttavia raggiungere la soglia di reddito prevista dalla normativa italiana di cui all' art. 30 della legge n. 724 del 1994 e ciò a prescindere dalla prova fornita dalla società contribuente sull'esistenza di situazioni oggettive che rendano impossibile il conseguimento di redditi superiori a detta soglia. Ancora, le misure adottate dagli Stati membri per la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi, obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, non devono tuttavia eccedere quanto necessario per raggiungere tale obiettivo e, in particolare, non possono essere utilizzate in modo tale da mettere sistematicamente in discussione il principio di neutralità dell'IVA.

11. Ciò posto, nella vicenda in esame, l'Amministrazione finanziaria, con i tre avvisi di accertamento impugnati, relativi agli anni 2012, 2013 e 2014, ai fini Iva, ha applicato il quarto comma dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , ritenendo che la riqualificazione degli immobili da beni merce in immobilizzazioni materiali comportava il superamento del test di operatività di cui all' art. 30 della legge n. 724 del 1994 . La Commissione tributaria regionale ha affermato, contrariamente a quanto argomentato dall'Ufficio, con un accertamento in fatto non sindacabile in questa sede (e sotto questo specifico profilo le censure dell'Agenzia delle Entrate si palesano inammissibili), che: -) gli immobili oggetto di accertamento non erano da classificarsi tra le immobilizzazioni materiali, ma piuttosto tra i beni merce, in quanto il contribuente aveva dichiarato di aver ultimato i lavori in questione il 20 dicembre 2011; -) in data 8 gennaio 2013 l'Amministrazione Comunale aveva sospeso la pratica relativa alla richiesta di conformità edilizia e di agibilità, richiedendo ulteriori adempimenti ed integrazione di documentazione; -) tale

sospensione, non pregiudicava affatto la destinazione del bene, che dipendeva soltanto dal tipo di utilità che l'imprenditore intendeva trarre dallo stesso; -) lo stesso Ufficio aveva citato nel proprio appello due preliminari di compravendita, successivamente risolti, che, comunque, apparivano quali segnali di operatività dell'impresa e tale operatività era riscontrata anche dai bilanci, redatti secondo i principi contabili, della società, approvati e depositati, relativi ai periodi di imposta. I giudici di secondo grado, dunque, hanno evidenziato che tutto ciò portava ad escludere la possibilità di ricorrere alla riqualificazione dei beni in questione e, quindi, alla riclassificazione delle poste, che erano, pertanto, da considerarsi beni merce e non già immobilizzazioni materiali e che, di conseguenza, non poteva farsi ricorso alla normativa di cui all' art. 30 della legge n. 724 del 1994 e successive modificazioni (cfr. 2 della sentenza impugnata). La Commissione tributaria regionale ha, in conclusione, accertato che il presupposto posto dall'Ufficio a fondamento dell'applicabilità dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , ovvero la riclassificazione delle poste da beni merci in immobilizzazioni materiali non sussisteva, e che, comunque, l'attività effettivamente svolta dalla società Luna Rossa Srl era stata finalizzata alla vendita degli immobili, ovvero che l'attività svolta dalla società fosse un'attività economica e che la società fosse un soggetto passivo Iva. Il che rende infondate, in applicazione dei principi statuiti dalla Corte di Giustizia, con la sentenza 7 marzo 2024, n. 341, le considerazioni spese dall'Agenzia ricorrente (nel secondo motivo di ricorso) sulla natura oggettiva ed indipendente dalla volontà del contribuente delle circostanze che rendevano impossibile il conseguimento dei ricavi e degli incrementi e, più specificamente, delle situazioni oggettive che non consentivano il conseguimento di redditi superiori alla soglia prevista dalla legge.

12. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato e l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dal Fallimento controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

12.1 Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perché il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1-bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280 ; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore della Fallimento controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 14.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza