

Sentenza del 09/09/2024 n. 24216 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia accoglieva il ricorso proposto dalla Iniziative Ambientali Srl avverso il diniego di rimborso IVA relativa all'anno 2020.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia - Romagna accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, osservando, per quanto qui ancora rileva, che:

- il rimborso era stato negato, in quanto la ricorrente era "società in perdita sistematica" ai sensi dell'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 e andava considerata come "non operativa", in quanto non aveva conseguito ricavi dal 2008 e nei 5 anni precedenti al 2020 aveva conseguito perdite fiscali;
- il giudice di primo grado aveva ritenuto che la contribuente dovesse considerarsi operativa, essendosi occupata della gestione e dell'ampliamento della discarica del Comune di N fino al suo esaurimento, avvenuto nel corso del 2007, e di alcune opere compensative al cui completamento era obbligata in forza della convenzione con l'Ente locale, interrotte a causa di difficoltà di carattere autorizzativo connesse alla loro ultimazione, sicchè era stata costretta a rimanere operativa per adempiere all'impegno assunto;
- nel caso in esame non era contestato che la contribuente non conseguiva ricavi dall'anno 2008 e che nei cinque anni precedenti all'anno 2020 era in perdita fiscale;
- la società appellata non rientrava in alcuna delle cause di esclusione previste dall' art. 30 della L. n. 724 del 1994 e neppure fra quelle individuate, in forza del comma 4-ter dell'art. 30 cit. dal direttore dell'Agenzia delle entrate;
- la società non si era avvalsa dell'interpello probatorio previsto dall' art. 30 , comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994 , per dimostrare la propria operatività, sicché andava considerata "non operativa", perché in perdita sistematica e priva di ricavi, non ricorrendo alcuna causa di esclusione o di disapplicazione della disciplina prevista in materia;
- il diniego di rimborso era, pertanto legittimo, in quanto il credito IVA non poteva essere rimborsato né utilizzato in compensazione, come previsto dall' art. 30 , comma 4, della L. n. 724 del 1994 , ma poteva essere riportato a nuovo (vedi C.M. 13.02.1997, n. 36/E);
- l'Ufficio, tuttavia, si era riservato di valutare nel merito la documentazione contabile esibita tardivamente dalla società nel giudizio di primo grado, non essendo stato il credito IVA mai

esaminato nel merito, al fine di verificarne la correttezza formale e sostanziale;

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione la società Iniziative Ambientali Srl, affidato a quattro motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e proponeva, a sua volta, ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

La società contribuente resisteva al ricorso incidentale con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso principale, la contribuente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2, commi da 36-decies a 36 duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 , conv. in L. n. 148/2011, 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 , in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., per avere la CGT di secondo grado ritenuto applicabile la disciplina delle società di comodo e in perdita sistematica pur in presenza di un'attività imprenditoriale effettiva, non finalizzata al godimento di beni da parte dei soci; sostiene che, nella specie, non poteva trovare applicazione la disciplina sulle "società di comodo", in quanto la contribuente aveva dimostrato l'effettivo esercizio dell'attività imprenditoriale, avendo svolto l'attività di gestione dei rifiuti in forza del provvedimento di autorizzazione del 2003, nell'ambito del quale si era vincolata nei confronti della Provincia di R e del Comune di N a realizzare un tratto della tangenziale di N, il cui completamento aveva subito ritardi dipesi dall'introduzione di vincoli paesaggistici e dai ricorsi di privati contro i provvedimenti di espropriazione (lavori, peraltro, ancora in corso), con conseguente disallineamento tra le annualità di produzione dei ricavi (con emersione di IVA a debito, regolarmente versata) e le annualità di compimento dei lavori (con emersione di IVA a credito, oggetto della richiesta di rimborso).

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 , conv. in L. n. 148/2011, 30, comma 4-bis, L. 23 dicembre 1994, n. 724 , 11, comma 1, lett. b) L. 27 luglio 2000, n. 212 , in relazione all' art. 360 , comma 1 n. 3 c.p.c., perché la CGT di secondo grado non ha preso in considerazione le oggettive situazioni che hanno impedito la produzione di ricavi (neppure contestate dall'Ufficio) e, per altro verso, ha ritenuto obbligatoria la presentazione dell'istanza di interpello.

3. Con il terzo motivo, deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti (ovvero la prova delle situazioni oggettive che hanno determinato la situazione di perdita sistematica), in relazione all' art. 360 , comma 1 n. 5 c.p.c., perché la CGT di secondo grado non ha considerato fatti pacifici e non contestati (legati alle questioni urbanistiche ed ambientali che non hanno consentito di avviare la liquidazione o la cessazione dell'attività), che integrano le "oggettive situazioni", in presenza delle quali la disciplina delle società di comodo è inapplicabile.

4. Con il quarto motivo, deduce la violazione degli artt. 25, 32 e 58, comma 2, del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, anche in relazione all' art. 115 cod. proc. civ., in relazione all' articolo 360 , comma 1, n. 4), c.p.c., perché la CGT di secondo grado non ha esaminato i documenti giustificativi del credito IVA, depositati tardivamente in primo grado, ma a) da ritenersi comunque acquisiti al processo e b) comunque nuovamente depositati in appello.

5. Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità dei motivi di ricorso, in quanto sarebbero volti ad ottenere un riesame delle emerge istruttorie, dato che la parte ricorrente lamenta, in realtà, oltre ad un vizio motivazionale per omesso esame di un fatto ritenuto decisivo, la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito del paradigma astratto delle citate disposizioni, laddove la CTR ha ritenuto che alla contribuente si dovesse applicare la disciplina sulle società non operative.

6. Ciò premesso, i primi tre motivi, che per connessione vanno esaminati congiuntamente, sono fondati nei termini di seguito indicati.

6.1 Secondo la disciplina introdotta dall'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. n. 138 del 2011 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 148 del 2011 (abrogati, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, dall' art. 9 del D.L. n. 73 del 2022 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122 del 2022), nella versione ratione temporis applicabile (come modificata dall' art. 18 del D.Lgs. n. 175 del 2014), sono considerate "in perdita sistematica" le società fiscalmente in perdita per cinque periodi di imposta consecutivi (a decorrere dal successivo sesto periodo d'imposta) e quelle che, sempre per lo stesso periodo di osservazione, presentino quattro dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale e una quinta con un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi dell' articolo 30 , comma 3, della L. n. 724 del 1994 .

6.2 Le società che si trovano nella situazione descritta dalla norma sono considerate "di comodo", in relazione al sesto periodo d'imposta, indipendentemente dal risultato del test di operatività dei ricavi in ordine al medesimo periodo, e hanno l'obbligo di rispettare l'intera disciplina delle società c.d. non operative.

6.3 Con specifico riferimento all'IVA, l' art. 30 , comma 4, della L. n. 724 del 1994 prescrive che l'eccedenza di credito eventualmente spettante non può essere chiesta a rimborso, non può essere oggetto di cessione e non può essere utilizzata in compensazione orizzontale; è stabilita, inoltre, la perdita definitiva del credito IVA nell'ipotesi in cui per tre annualità consecutive la società risulti non operativa e nelle stesse annualità effettui operazioni rilevanti ai fini IVA di importo inferiore a quello presunto in base all'applicazione delle percentuali previste per la determinazione della soglia minima di ricavi.

6.4 Il citato art. 2, comma 36-decies prevede, tuttavia, nel secondo periodo, che anche per le società "in perdita sistematica" sono previste le cause di "non applicazione" stabilite dall' art. 30 della L. n. 724 del 1994 .

6.5 L' art. 30 , comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994 , nella formulazione applicabile ratione temporis, stabilisce che "in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché 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 dell' articolo 37-bis , comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 ".

6.6 Come ha già affermato questa Corte (Cass. n. 28251 del 15/10/2021), con riferimento alla disciplina di cui all' art. 30 della L. n. 724 del 1994 , l'interpello disapplicativo non rappresenta una condizione di procedibilità e non limita la tutela giurisdizionale del contribuente che ha sempre la facoltà di superare la presunzione legale di "non operatività", mediante la dimostrazione in giudizio di circostanze oggettive e non imputabili che abbiano reso impossibile il conseguimento di ricavi in misura pari alle soglie determinata ai sensi dell'art. 30 cit., ben potendo il contribuente 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, non essendo a tal fine necessario esperire preventivamente il rimedio precontenzioso dell'interpello disapplicativo (Cass. n. 4946 del 24/02/2021 e n. 10158 del 28/05/2020).

6.7 Anche con riferimento all'IVA è stato affermato che, in virtù del principio fondamentale di neutralità dell'imposta, la società ritenuta non operativa può portare in detrazione l'imposta assolta, anche se non abbia presentato l'interpello disapplicativo - salvo che i costi siano fittizi e sia, perciò, configurabile una fattispecie fraudolenta o comunque effettivamente elusiva - potendo la prova della sussistenza del diritto essere fornita non solo con la procedura di cui agli artt. 30 comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994 e 37-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973 , ma anche in sede processuale (Cass. n. 18807 del 28/07/2017 ; n. 6200 del 27/03/2015).

6.8 La CTR non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, limitandosi ad affermare genericamente che il diniego di rimborso del credito IVA maturato nel 2020 fosse giustificato dalla situazione di perdita sistematica della società per il quinquennio precedente al 2020, che la società non rientrava in alcuna delle cause di esclusione previste dall' art. 30 della L. n. 724 del 1994 e che non si era avvalsa dell'interpello probatorio previsto dall' art. 30 , comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994 , senza verificare, in concreto, se gli elementi forniti dalla contribuente potevano configurare quelle "oggettive situazioni" in grado di giustificare la mancanza di operazioni rilevanti ai fini IVA, al fine di beneficiare della disapplicazione della norma antielusiva.

6.9 L'accoglimento dei predetti motivi assorbe l'esame del quarto motivo.

7. Passando ad esaminare l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 , in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., per avere la CGT di secondo grado ritenuto erroneamente che il credito IVA, sebbene non rimborsabile e non utilizzabile in compensazione, potesse essere riportato a nuovo, citando la C.M. n. 26/E del 13.02.1997, senza considerare la nuova formulazione del comma 4 dell' art. 30 della L. n. 724 del 1994 , ratione temporis vigente, che preclude anche il riporto dell'IVA nei periodi di imposta successivi.

7.1 Il motivo è inammissibile, per carenza di interesse, posto che, secondo il costante orientamento di questa Corte, "il ricorso incidentale per cassazione, anche se qualificato come condizionato, presuppone la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata completamente vittoriosa nel giudizio di appello; quest'ultima, del resto, non ha l'onere di riproporre le domande e le eccezioni non accolte o non esaminate dal giudice

d'appello, poiché l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta la possibilità che dette domande o eccezioni vengano riesaminate in sede di giudizio di rinvio" (Cass. 5.01.2017, n. 134 , Cass. 23.07.2018, n. 19503).

8. In conclusione, in accoglimento del primo, del secondo e del terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, la sentenza va cassata con rinvio, in relazione ai motivi accolti, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia -Romagna, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto, e dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia - Romagna, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza