



23195.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto:

ERNESTINO L. BRUSCHETTA	Presidente
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
PAOLO CATALLOZZI	Consigliere
ROBERTO MUCCI	Rel. - Consigliere
GIUSEPPE D'AURIA	Consigliere

IVA - Società di comodo - Diniego di rimborso - Art. 30 l.n. 724 del 1994.

Ud. 2/10/2019 CC
Cron. 23195
R.G.N. 16462/2016

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 16462/2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso cui è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12

- ricorrente -

contro

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, domiciliata in Roma, presso la cancelleria della Corte di cassazione, rappresentata e difesa dagli Avv. (omissis)

(omissis) giusta procura a margine del controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 236/3/16 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL MOLISE, depositata il 6 maggio 2016;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 2 ottobre 2019 dal Cons. ROBERTO MUCCI.

4528
2019

Considerato che:

1. la CTR del Molise ha accolto il gravame interposto da ^(omissis) (omissis) s.r.l. avverso la sentenza della CTP di Campobasso di rigetto del ricorso della società contro il diniego di rimborso del credito IVA dell'anno 2012 per euro 126.955,00 ai sensi dell'art. 30, comma 4, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 sulle società di comodo;

2. la CTR ha ritenuto, in sintesi, che: a) erroneamente la CTP ha affermato l'inapplicabilità del termine di 60 giorni concesso al contribuente per fornire chiarimenti a seguito della mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione della normativa ex art. 30, comma 4-*bis*, della citata legge per oggettive condizioni, dovendo invece essere sempre garantito, per principio generale, il contraddittorio endoprocedimentale a prescindere dal tipo di controllo sostanziale effettuato e dal *nomen iuris* dell'atto che ne contenga le relative risultanze, e ciò anche in difetto di espressa e specifica disposizione normativa, a pena di nullità dell'atto; b) in ogni caso, trattandosi di tributo armonizzato e valendo l'insegnamento di Sez. U, 6 ottobre 2015, n. 24823, «il contribuente in sede di contraddittorio, avrebbe sicuramente potuto produrre elementi difensivi che poi sono stati presentati in seguito alla impugnazione del provvedimento» (p. 7 della sentenza); c) la mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione da parte della società non inibisce alla stessa di dimostrare in sede contenziosa l'esistenza di cause di disapplicazione e «nel caso di specie la società appellante ha adeguatamente documentato l'esistenza di obiettive situazioni che hanno causato la perdita sistematica» (p. 7); d) l'ampliamento da 3 a 5 anni del periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, recato dall'art. 18 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ha effetto retroattivo, «trattandosi di disposizione di tipo procedimentale che interviene sulle regole che governano l'accertamento» (p. 7);

3. avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agencia delle Entrate affidato a tre motivi, cui replica (omissis) con controricorso.

Ritenuto che:

4. con il primo motivo di ricorso l'Agencia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 30 della legge n. 724 del 1994: la norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* cit., erroneamente ritenuta applicabile dalla CTR, è estranea al caso di specie poiché l'atto di diniego è stato emesso ai sensi dell'art. 30, comma 4, primo periodo, della legge n. 724 del 1994, non avendo la società effettuato operazioni rilevanti nel triennio 2009-2011, sicché il credito maturato e riportato nel quarto anno (2012) non può essere utilizzato e nemmeno chiesto a rimborso; la mancata effettuazione di operazioni rilevanti non rientra nella casistica delle condotte antielusive, peraltro da contestarsi unicamente nella forma dell'avviso di accertamento, e quindi non richiede il preventivo contraddittorio, né la società ha presentato l'istanza di disapplicazione, con conseguente legittimità del diniego;

4.1. il mezzo è fondato, non avendo base alcuna – né positiva, né di diritto vivente – il radicale assunto della CTR secondo cui il contraddittorio endoprocedimentale sarebbe «elevato a vero e proprio diritto del contribuente immanente nell'ordinamento, cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa» (p. 6 della sentenza);

4.2. deve premettersi, in aderenza alla fattispecie in esame, che – come affermato da Sez. 5, 21 ottobre 2015, n. 21358 – in materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento

costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto;

4.3. ciò posto, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali è sufficiente richiamare Sez. U, 9 dicembre 2015, n. 24823 (invero mal applicata dalla CTR, che pur la cita) la quale afferma, per gli accertamenti a fini IRPEG e IRAP, che non sussiste per l'amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per i detti accertamenti, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. a tavolino; puntualizzano poi le Sezioni Unite che «l'amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto *purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati"* [e dunque per l'IVA], mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito»;

4.4. orbene, pacifica la mancata presentazione da parte della contribuente dell'istanza di disapplicazione, all'evidenza non regge l'apodittico assunto della CTR secondo cui, se il contraddittorio fosse stato instaurato, *sicuramente* la contribuente avrebbe potuto produrre elementi difensivi (cfr. p. 7 della sentenza);

5. con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in combinato disposto con gli artt. 132, n. 4, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.: secondo

la ricorrente, la sentenza impugnata è nulla per difetto assoluto di motivazione, avendo la CTR solo affermato l'avvenuta allegazione e dimostrazione, da parte della società, delle oggettive situazioni di perdita sistematica ai fini della disapplicazione della normativa;

5.1. il mezzo è manifestamente fondato: il brano della sentenza «(...) nel caso di specie la società appellante ha adeguatamente documentato l'esistenza di obiettive situazioni che hanno causato la perdita sistematica.» è infatti un mero asserto affatto insufficiente ad integrare il minimo motivazionale esigibile;

6. con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 12 prel. c.c. e 18 del d.lgs. n. 175 del 2014: erroneamente la CTR avrebbe affermato (v. *retro, sub 2 d*) l'applicazione retroattiva di norme ritenute procedurali in violazione dell'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 che vieta l'applicazione retroattiva delle disposizioni tributarie;

6.1. il mezzo è manifestamente fondato, essendo l'affermazione della CTR errata in diritto;

6.2. va infatti ribadito il consolidato principio – affermato da Sez. 5, 2 aprile 2003, n. 5015, nonché dalla successiva conforme Sez. 5, 9 dicembre 2009, n. 25722 e poi ulteriormente ripreso – secondo cui «In tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista»;

6.3. inoltre, l'affermazione della CTR cozza contro il disposto dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 175 del 2014 che espressamente dispone l'ampliamento temporale a cinque del periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina sulle società di comodo a

decorrere dal periodo d'imposta 2014, dunque successivo a quello qui in esame;

6.4. infine, in linea generale, la previsione in questione ha natura sostanziale (cfr., sia pure con riferimento all'applicazione degli studi di settore alle società di comodo, Sez. 5, 17 luglio 2018, n. 18912), essendo idonea ad incidere direttamente sulla decisione di merito, sicché è priva di efficacia retroattiva; ciò in accordo con l'indirizzo consolidato secondo cui hanno natura sostanziale, e non processuale, le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove oppure fissano semplici criteri di regolamentazione della procedura di accertamento o di riscossione di un tributo.

7. In conclusione, il ricorso deve essere accolto con rinvio alla CTR del Molise che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame attenendosi ai principi surrichiamati e provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Roma, 2 ottobre 2019.

IL PRESIDENTE

Ernestino Luigi Bruschetta



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 23.01.2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante