



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO NAPOLITANO - Presidente -

ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -

RICCARDO GUIDA - Consigliere -

MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -

FRANCESCO CORTESI - Rel. Consigliere -

Oggetto

IRAP
ACCERTAMENTO

Ud. 21/02/2023 – CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 20008/2020, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, domiciliata in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende

- ricorrente -

contro

(omissis) in persona del legale rapp.te p.t. (omissis) (omissis)

rappresentata e difesa, per procura in calce al controricorso, dall'Avv. RICCARDO PAGLIARULO, elettivamente domiciliata presso l'Avv. Francesco Napolitano in Roma, VIA PO N. 9



- controricorrente -

avverso la sentenza n. 8642/20/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA, depositata il 18 novembre 2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 21 febbraio 2023 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. Con la pronuncia in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Campania ha integralmente riformato la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale di Napoli aveva respinto il ricorso di (omissis) .r.l. avverso la cartella di pagamento notificatale dall'Amministrazione il 23 gennaio 2018, previa iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato.

La pretesa erariale, inerente a maggiore Irap per l'anno di imposta 2014, discendeva dal rigetto dell'istanza, presentata dalla contribuente, di esenzione dalla disciplina sulle società di comodo per mancato superamento dei ricavi previsti; l'istanza, in particolare, si fondava sul fatto che la società, operante nel settore immobiliare, era stata coinvolta in un travagliato contenzioso giudiziario inerente alla ristrutturazione del (omissis) (omissis) in Napoli, alla quale era essenzialmente dedicata, trovandosi così impossibilitata ad operare e a generare ricavi.

2. I giudici d'appello, dopo aver rilevato che la presunzione di cui all'art. 30, comma 4-bis, della l. 23 dicembre 1994, n. 724, si fonda sul presupposto in base al quale determinati beni del patrimonio societario sono normalmente in grado di produrre frutti e vengono perciò impiegati a fini reddituali, hanno evidenziato che tale presunzione può essere superata con la prova dell'esistenza di



situazioni oggettive e indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, come tali idonee a giustificare la mancata produzione di reddito.

A tale ultimo riguardo, hanno richiamato la prassi dell'Amministrazione che – nel settore commerciale oggetto di controversia, quello della realizzazione e successiva locazione di immobili – ammette la disapplicazione della normativa in presenza di immobilizzazioni iscritte a bilancio ma non suscettibili di produrre reddito per situazioni contingenti.

Ciò posto, hanno ritenuto che la presenza di un annoso contenzioso civile costituisca un evento da inquadrare come condizione oggettiva in quanto idoneo ad impedire lo svolgimento dell'attività sociale, e che la lunga pendenza dello stesso non fosse imputabile alla contribuente, avuto riguardo al fatto che l'unica attività concretamente esercitata dalla stessa era costituita dalla partecipazione nella controllata (omissis) direttamente operante nel settore immobiliare e materialmente coinvolta nelle attività di ristrutturazione.

Le stesse considerazioni hanno poi svolto con riferimento al dissidio prodottosi fra i soci, che aveva dato vita al nutrito contenzioso, osservando che esso aveva obiettivamente impedito lo svolgimento di ogni attività senza essere riconducibile a una "strategia" imprenditoriale. Infine, hanno osservato che l'attività della (omissis) era stata resa viepiù difficoltosa dall'esser la stessa partecipata al 50% dalla società (omissis) ., dichiarata fallita il 2 maggio 2012.

3. La sentenza d'appello è impugnata dall'amministrazione finanziaria con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo; resiste la società intimata con controricorso.

Considerato che:



1. L'unico mezzo di impugnazione denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 30 della l. n. 724 del 1994 e 2697 cod. civ.

L'Agenzia delle entrate critica la sentenza d'appello nella parte in cui ha qualificato le circostanze di fatto evocate dalla contribuente e alla stessa pacificamente imputabili – quali la pendenza di cause civili – come "condizioni oggettive" idonee a consentire la disapplicazione della norma antielusiva riferita alle società di comodo.

Secondo la ricorrente, dette circostanze, tutte pacifiche, non sarebbero invece munite del requisito di oggettività previsto dalla disposizione applicabile.

Il contenzioso, infatti, non può rivestire tale carattere, specie laddove protrattosi per oltre vent'anni; mentre, per contro, sull'unica iniziativa imprenditoriale – la ristrutturazione di un immobile – non risultavano esistere né un progetto tecnico, né la richiesta delle necessarie autorizzazioni alle autorità competenti, né altri atti significativi della volontà di darvi corso, e ciò per l'intero periodo di vita della società, costituita nel 1986, ovvero ben prima che avessero inizio le varie controversie.

Del pari, anche il fallimento di uno dei soci della contribuente costituiva vicenda di carattere soggettivo.

La ricorrente, in sintesi, afferma che l'assunto sul quale si fonda espressamente la decisione d'appello – ovvero che anche una circostanza avente natura soggettiva può rilevare ai fini invocati, purché oggettivamente idonea ad impedire lo svolgimento dell'attività sociale – sarebbe recisamente infondato, poiché contrasta con lo scopo della norma.

Evidenzia, infine, il fatto dell'intervenuto rigetto dell'identica istanza presentata dalla controllata (omissis) s.r.l., richiamando la



propria circolare n. 5 E/2007 che esclude la disapplicazione della disciplina antielusiva nei confronti della *holding* quando il beneficio non sia stato riconosciuto alla partecipata.

2. In via preliminare, va disattesa la richiesta di rimessione in pubblica udienza avanzata dalla controricorrente in prossimità dell'adunanza camerale.

Dando continuità ai principii affermati da questa Corte con le sentenze n. 14337/2018 e n. 8093/2020 rese a Sezioni Unite, il collegio rileva che non sussistono i presupposti per la trattazione in pubblica udienza laddove la controversia possa essere decisa con riferimento ad orientamento consolidato e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica.

In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già oggetto di indirizzo unitario, cui la Corte fornisca il proprio contributo (Cass. n. 31679/2022; Cass. n. 6118/2021); pertanto, laddove – come nella specie – il giudizio abbia ad oggetto una questione già scrutinata dai giudici di legittimità, la controversia può essere esaminata in camera di consiglio.

3. Sempre in via preliminare, va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla società contribuente.

Quest'ultima ha sostenuto che il ricorso introduttivo le sarebbe stato notificato dopo la perenzione del termine di cui all'art. 327 cod. proc. civ.; l'atto, infatti, era stato da lei ricevuto per mezzo del servizio postale il 24 luglio 2020, quando l'indicato termine scadeva il giorno 21 precedente, avuto riguardo al fatto che allo stesso andava cumulata la sospensione straordinaria dei termini



processuali per l'emergenza sanitaria da Covid-19, disposta dal 9 marzo all'11 maggio 2020.

L'eccezione è infondata. È noto, infatti, che al fine invocato dalla contribuente occorre aver riguardo alla data di spedizione dell'atto, da parte del soggetto notificante, a mezzo del servizio postale; e quest'ultima risulta tempestivamente effettuata il 15 luglio 2020.

4. Nel merito, il ricorso è fondato.

4.1. Occorre premettere che, come questa Corte ha già affermato, la *ratio* della disciplina antielusiva e la sua coerenza con il sistema e con l'art. 53 Cost. sono chiaramente desumibili dal fatto che l'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 ha introdotto una presunzione legale relativa in base alla quale una società si considera "non operativa" se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati in conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli *asset* patrimoniali intestati alla società (in tal senso, e fra le altre, Cass. n. 9852/2018).

La possibilità, offerta al contribuente dal comma 4-*bis* dello stesso articolo, di presentare istanza di interpello chiedendo la disapplicazione delle disposizioni antielusive postula, pertanto, la presenza di situazioni oggettive – ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore – che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al precedente comma 1.

Una tale prova contraria, peraltro, appare conforme al principio di proporzionalità, come sottolineato anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04), secondo la quale una normativa nazionale che si fondi sull'esame di



elementi oggettivi e verificabili per stabilire se un'operazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali, e quindi 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 (al riguardo v. Cass. n. 31626/2019; Cass. n. 16204/2018).

4.2. In forza di queste considerazioni si è così affermato che la prova contraria da parte del contribuente deve risolversi nell'offerta di elementi di fatto consistenti in «situazioni oggettive di carattere straordinario», «indipendenti dalla volontà del contribuente», che rendano «impossibile conseguire il reddito presunto avuto riguardo alle effettive condizioni del mercato» (Cass. n. 36365/2021; Cass. n. 4019/2019; Cass. n. 16204/2018) e che, pertanto, facciano desumere «l'erroneità dell'esito quantitativo del test di operatività, ovvero la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale e, dunque, l'operatività reale della società» (Cass. n. 16472/2022).

4.3. Poste tali coordinate, va rilevato che l'Amministrazione ha denunciato l'inidoneità dei fatti presi in considerazione dai giudici d'appello a fondare la valutazione di sussistenza dei presupposti per il superamento della presunzione relativa.

La ricorrente, pertanto, ha sollecitato un sindacato sotto la specie della falsa applicazione della norma di diritto evocata, in particolare denunciando un vizio di sussunzione, consistito nella valorizzazione, da parte della sentenza impugnata, di fatti che non potevano giustificare le conseguenze giuridiche che essa ne ha



invece tratte, così da erroneamente sussumerli, per l'appunto, sotto la fattispecie ritenuta operante.

Un tale sindacato non si traduce, diversamente da quanto dedotto dalla società contribuente, nella richiesta di una rivalutazione dei fatti già apprezzati nel giudizio di merito, che in questa sede non sarebbe consentita.

Al contrario, e come da tempo afferma la giurisprudenza di questa Corte, fa parte del sindacato di legittimità, riferibile al paradigma di cui all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., il controllare se la fattispecie concreta come ricostruita dal giudice di merito (e, dunque, senza che si debba procedere ad un nuovo apprezzamento) è stata da questi correttamente ricondotta alla fattispecie giuridica astratta individuata come idonea a dettarne la disciplina (v., fra le altre, Cass. n. 21772/2019; Cass. n. 13747/2018).

4.4. Così inquadrato il nucleo della doglianza, va osservato che la C.T.R., individuati i fatti posti a fondamento dell'istanza della contribuente, ne ha ritenuta l'idoneità a vincere la presunzione relativa sul rilievo del fatto che essi rendevano impossibile il conseguimento del volume minimo di ricavi.

L'impianto argomentativo della sentenza di appello si riassume, infatti, nell'affermazione contenuta alla pag. 10 della stessa, ove si legge: «il dissidio tra soci costituisce una situazione di natura soggettiva (nel senso che dipende dai soci stessi), ma di fatto oggettivamente impedisce lo svolgimento dell'attività sociale».

Da tale affermazione si inferisce il ragionamento dei giudici d'appello, secondo i quali, al fine di vincere la presunzione relativa di operatività della società di comodo, è sufficiente che quest'ultima dia prova dell'esistenza di fatti oggettivamente idonei a rendere



impossibile il conseguimento del volume minimo di ricavi; può ben trattarsi, quindi, anche di circostanze aventi natura soggettiva, e come tali – almeno potenzialmente – riconducibili a una scelta dello stesso imprenditore.

4.5. Così decidendo, pertanto, i giudici di appello non si sono attenuti ai principii più sopra evidenziati, che dettano il contenuto della prova contraria alla quale è ammesso il contribuente gravato dalla presunzione di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994; principii che, conviene ribadirlo, impongono che l'obiettività della situazione investa anche i profili intrinseci della stessa, e non solo la sua attitudine ad impedire lo svolgimento dell'attività sociale.

5. Può, al riguardo, affermarsi il seguente principio di diritto: «in tema di società non operative, il contribuente può superare la presunzione relativa di non operatività di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994 dando prova dell'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà, di carattere straordinario e da valutarsi in relazione alle effettive condizioni del mercato; l'affermazione, da parte del giudice di merito, dell'idoneità o meno dei fatti accertati, ove incontroverti, ad integrare siffatta ipotesi può essere oggetto di sindacato per vizio cd. di sussunzione – riconducibile al paradigma di cui all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ.».».

6. Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice *a quo*, affinché, decidendo in diversa composizione, proceda al riesame in conformità all'indicato principio, provvedendo altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania anche per le spese.

Così deciso in Roma, il 21 febbraio 2023.

Il Presidente
Lucio Napolitano

