



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
ROBERTA CRUCITTI	Consigliere
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
PAOLO DI MARZIO	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere-Relatore

Oggetto:

SOCIETÀ	NON
OPERATIVE	
INTERPELLO	
DISAPPLICATIVO	

CC. 18 aprile 2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15548/2016 R.G. proposto da

██████████ S.A.S. DI ██████████ in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, domiciliata in Roma ██████████
██████████ presso lo studio dell'avv. ██████████
rappresentata e difesa dagli avv.ti ██████████
██████████

-ricorrente principale-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 presso gli uffici
dell'Avvocatura Generale dello Stato, dalla quale è rappresentata e
difesa *ope legis*

-controricorrente/ricorrente in via incidentale-
avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA DI
SECONDO GRADO DI BOLZANO n. 140/2015 depositata il 15
dicembre 2015

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 18 aprile 2024
dal Consigliere Danilo CHIECA

FATTI DI CAUSA

La ██████████ s.a.s. di ██████████ (d'ora in poi, per



brevità, [REDACTED] s.a.s.) impugnava davanti alla Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano il provvedimento con il quale il Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate aveva respinto l'istanza di disapplicazione delle disposizioni antielusive in materia di società di comodo da essa presentata ai sensi degli artt. 30, comma 4-*bis*, della L. n. 724 del 1994 e 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 relativamente all'anno d'imposta 2012.

La Commissione adita accoglieva il ricorso, riconoscendo sussistenti i presupposti per l'invocata disapplicazione della disciplina normativa innanzi richiamata.

La decisione veniva, però, successivamente riformata dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, la quale, con sentenza n. 140/2015 del 15 dicembre 2015, accoglieva il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate, rigettando l'originario ricorso della contribuente.

Rilevava il collegio d'appello: - che il diniego di interpello disapplicativo costituiva atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario ex art. 19, comma 1, del D. Lgs. n. 546 del 1992; - che la [REDACTED] s.a.s. non poteva essere considerata operativa per il sol fatto di aver concesso in affitto a terzi la propria unica azienda, adibita all'esercizio di attività di ristorazione; - che, non avendo la prefata società conseguito i ricavi minimi e i correlati redditi presunti dalla legge, sarebbe stato suo onere dimostrare l'esistenza di particolari situazioni, oggettive e straordinarie, che le avevano impedito di raggiungere tali soglie; - che a tanto, tuttavia, essa non aveva provveduto, essendosi limitata a «*un generico richiamo alla crisi economica generale*».

Avverso tale sentenza la [REDACTED] s.a.s. ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso, proponendo, altresì, ricorso incidentale condizionato affidato a un unico motivo.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, ai



sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c..

Nel termine fissato dal comma 1, terzo periodo, del predetto articolo la ricorrente principale ha depositato sintetica memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, articolato in due distinti profili di censura, vengono denunciati:

(a) la violazione e la falsa applicazione dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994;

(b) l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio.

1.1 Si assume che avrebbe errato la CT di secondo grado nel ritenere applicabile alla fattispecie in esame la disciplina normativa sulle società di comodo: ciò in quanto la [REDACTED] s.a.s. doveva essere considerata operativa, avendo concesso in affitto a terzi la propria unica azienda, avente ad oggetto l'esercizio dell'attività di ristorazione.

1.2 Viene pure rimproverato alla detta Commissione di non aver tenuto conto di una serie di circostanze atte a dimostrare la presenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile, nel caso di specie, il conseguimento dei ricavi minimi previsti dalla legge; in particolare:

(a) la dimensione dell'azienda;

(b) il luogo nel quale essa si trova;

(c) il volume d'affari realizzabile;

(d) la qualità ed *<anzianità>* dei beni strumentali.

2. Il primo profilo di doglianza è infondato, il secondo fondato.

2.1 Giova premettere che attraverso la disciplina delle cd. società di comodo (o società senza impresa o di mero godimento) si intende disincentivare il fenomeno dell'uso improprio dello strumento societario come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, diversi da quelli previsti dal legislatore per tale istituto (come, ad esempio, l'amministrazione dei patrimoni



personali dei soci).

2.2 Il meccanismo deterrente consiste nel fissare un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività di detti elementi patrimoniali di bilancio.

2.3 Spetta, poi, al contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'esistenza di oggettive situazioni, specifiche e indipendenti dalla sua volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto (cfr. Cass. n. 36606/2021, Cass. n. 17371/2020, Cass. n. 4156/2018, Cass. n. 26728/2017).

2.4 Sullo specifico tema posto dal motivo in esame, questa Corte ha avuto modo di chiarire che l'affitto della propria unica azienda non vale ad escludere la società dall'ambito applicativo delle disposizioni antielusive di cui alla L. n. 724 del 1994, non potendo essa per ciò solo considerarsi operativa, ove non siano stati ottenuti i ricavi e i conseguenti redditi presunti dalla citata legge, in mancanza della prova contraria di cui si è detto (cfr. Cass. n. 21358/2015).

2.5 Al suenunciato principio di diritto si è attenuta la CT di secondo grado, la quale ha correttamente affermato che *«la società appellante non può considerarsi operativa per il sol fatto di aver dato in affitto il ristorante»*.

2.6 Non sussiste, pertanto, la dedotta violazione o falsa applicazione di legge, nei termini in cui è stata prospettata dalla parte impugnante.

2.7 Per quanto, invece, attiene al lamentato omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, deve rilevarsi che, secondo la Commissione di secondo grado, la [REDACTED] s.a.s. non



avrebbe «*dimostrato l'esistenza di quelle particolari situazioni, oggettive e straordinarie, che le avevano impedito di raggiungere*» i ricavi e i conseguenti redditi presunti dalla legge, essendosi limitata a «*un generico richiamo alla crisi economica generale*».

2.8 Sennonchè, fin dal giudizio di prime cure la prefata società aveva allegato precise e specifiche circostanze di fatto afferenti le condizioni del mercato del luogo in cui veniva svolta la sua attività d'impresa, le quali erano già state positivamente valutate dal primo giudice, che proprio in esse aveva ravvisato quelle «oggettive situazioni» idonee a giustificare, ex art. 30, comma 4-*bis*, della L. n. 724 del 1994, la disapplicazione delle disposizioni antielusive dettate dalla medesima legge.

2.9 Ciò vale a smentire l'assunto del giudice d'appello secondo cui la contribuente avrebbe soltanto operato, a sostegno delle sue difese, un generico riferimento alla «*crisi economica generale*».

2.10 Fermo quanto precede, va tenuto presente che, in tema di società di comodo, l'«impossibilità» per l'impresa di conseguire il reddito minimo presunto dalla legge, a causa di «oggettive situazioni» («di carattere straordinario», in base all'originario testo della norma, non applicabile «*ratione temporis*» alla presente controversia, vigente anteriormente alle modifiche apportate dalla L. n. 296 del 2006), non va intesa in senso assoluto, bensì in termini economici, avendo, cioè, riguardo alle effettive condizioni del mercato (cfr. Cass. n. 35816/2023, Cass. n. 34399/2019, Cass. n. 16204/2018, Cass. n. 5080/2017).

2.11 Detta «impossibilità in senso economico» può essere dovuta proprio all'andamento del mercato, quale luogo (anche in senso figurato) e momento di incontro della domanda e dell'offerta (cd. dinamica dei prezzi), in un determinato settore di attività e in una certa area geografica, il cui concreto atteggiarsi, all'interno di un sistema economico concorrenziale, dipende da una molteplicità di fattori, talvolta contingenti, altre volte strutturali, che possono



prescindere del tutto dalle scelte e dal **comportamento** dell'imprenditore.

2.12 L'effettiva situazione di mercato assumeva, quindi, la valenza di possibile prova contraria (cfr. Cass. n. 34399/2019), che il giudice tributario di secondo grado non poteva esimersi dal valutare, stante la sua idoneità a determinare un esito diverso della controversia.

2.13 Il ricorso principale va, pertanto, accolto.

3. Si rende, a questo punto, necessario procedere all'esame del ricorso incidentale condizionato proposto dall'Agenzia delle Entrate, anch'esso affidato a un unico motivo.

3.1 Con tale motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c., è lamentata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

3.2 Si contesta alla Commissione Tributaria di secondo grado di aver a torto ritenuto autonomamente impugnabile il provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione delle disposizioni di legge sulle società di comodo, pur trattandosi di atto avente natura di semplice parere non vincolante e solo potenzialmente lesivo della sfera giuridica del contribuente.

3.3 Viene, al riguardo, posto in evidenza che tale soluzione ermeneutica ha trovato una precisa base normativa nelle previsioni di cui all'art. 11, comma 2, della L. n. 212 del 2000, nel testo risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 156 del 2015, e all'art. 6, comma 1, dello stesso decreto, le quali così recitano:

-«Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non



possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa»;

-«Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo».

3.4 Tali norme, secondo l'Agenzia delle Entrate, avrebbero ribadito un principio già immanente nel sistema giurisdizionale tributario, ovvero quello per cui possono essere *<giustiziati>* soltanto gli atti con i quali l'Erario esercita poteri *<autenticamente impositivi>*.

3.5 Il motivo è infondato.

3.6 In base al più recente orientamento ermeneutico di questa Corte, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione Finanziaria porti a conoscenza del privato una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, essendo praticabile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento dell'amministrazione pubblica e in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria.

3.7 Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, di impugnare il diniego opposto dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di disapplicazione di norme antielusive, trattandosi di provvedimento con cui l'Amministrazione Finanziaria porta a conoscenza del contribuente medesimo, sia pure senza alcuna efficacia vincolante, il proprio convincimento in ordine a un



determinato rapporto tributario.

3.8 Del resto, le surrichiamate disposizioni normative in materia di interpello, introdotte dal D. Lgs. n. 156 del 2015 -in sèguito ulteriormente modificate dal D. Lgs. n. 219 del 2023-, operano soltanto per l'avvenire, essendo prive di valenza interpretativa.

3.9 Infatti, né la struttura né la funzione della nuova e articolata disciplina manifestano le caratteristiche tipiche dell'interpretazione autentica o dell'innovazione retroattiva, secondo i parametri ermeneutici tracciati dal giudice delle leggi, a prescindere dai rilievi di dubbia conformità convenzionale (art. 6 CEDU) formulati da una parte della giurisprudenza europea; né elementi in tal senso possono trarsi dal tenore della relazione illustrativa del citato decreto (cfr. Cass. n. 3775/2018, Cass. n. 7497/2018, Cass. n. 16120/2018).

3.10 Alla luce del surriferito indirizzo, al quale va data continuità, la censura mossa dall'Agenzia delle Entrate non può trovare accoglimento, pur dovendo correggersi, ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, c.p.c., la motivazione posta a sostegno del *decisum* dalla Commissione di secondo grado, la quale, in linea con un precedente orientamento di legittimità, ormai superato, ha affermato che *«le determinazioni in senso negativo»* del Direttore Regionale delle Entrate *«costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D. Lgs. n. 542 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h»*, soggiungendo che *«tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente, ai sensi del D.M. 19 giugno 1998, n. 258, art. 1, comma 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante»*.

4. Tirando le fila del discorso fin qui condotto, deve essere accolto il



ricorso principale e respinto quello incidentale condizionato.

4.1 Va, conseguentemente, disposta, ai sensi dell'art. 384, comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, valutando se le circostanze di fatto allegate dalla contribuente, relative all'effettiva situazione di mercato del luogo in cui veniva esercitata l'attività di impresa al tempo dell'interpello disapplicativo, integrino le «oggettive situazioni» di cui all'art. 30, comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994, nel testo applicabile *ratione temporis*.

4.2 Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, a norma dell'art. 385, comma 3, seconda parte, c.p.c..

4.3 Non deve farsi luogo all'attestazione di cui all'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n 115 del 2002 (Testo unico delle spese di giustizia) nei confronti della ricorrente incidentale, in quanto:

-a norma dell'art. 158, comma 1, del citato decreto, «nel processo in cui è parte l'amministrazione pubblica, sono prenotati a debito, se a carico dell'amministrazione: a)il contributo unificato nel processo civile, nel processo amministrativo e nel processo tributario (...)»;

-ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.L. n. 16 del 2012, convertito in L. n. 44 del 2012, nel testo, applicabile «*ratione temporis*», vigente anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. n. 34 del 2023, convertito in L. n. 56 del 2023, «le disposizioni di cui all'articolo 158 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, si applicano alle Agenzie fiscali delle entrate, delle dogane, del territorio e del demanio».

P.Q.M.



La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, respinto il primo, e rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata, nei limiti di cui in motivazione, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 18 aprile 2024.

Il Presidente
Lucio Napolitano

