Civile Ord. Sez. 5 Num. 16472 Anno 2022
Presidente: CIRILLO ETTORE
Relatore: CATALDI MICHELE
Data pubblicazione: 23/05/2022

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4164/2013 R.G. proposto da:

JARE IMMOBILIARE S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa per procura speciale dai Prof. Avv.ti Marco Miccinesi e Francesco Pistolesi, con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. Paolo Fiorilli in Roma, Via Cola di Rienzo n. 180;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 172/01/12, depositata il 20 giugno 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 gennaio 2022 dal Consigliere Michele Cataldi;

Rilevato che:

1. La Jare Immobiliare s.p.a. ha presentato nel 2007 istanza di interpello con la quale ha chiesto la disapplicazione della disciplina delle cd. "società di comodo" di cui all'art. 30 legge 23 dicembre 1994, n. 724, il cui comma 4-*bis* disponeva che « In presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario 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 29 settembre 1973, n. 600.».

Con l' istanza, la contribuente ha rappresentato l'oggettiva impossibilità di raggiungere i ricavi minimi previsti dalla norma, essendo già in corso (dal settembre 1999 in un caso e dal gennaio 2000 nell'altro) due locazioni a terzi di immobili (destinati alcuni ad uso uffici e locali tecnici ed altri ad uso industriale e magazzini) della società, in parte realizzati da quest'ultima, con relative predeterminazioni contrattuali dei canoni, assunti coerenti con i valori medi previsti dall' osservatorio del mercato immobiliare (o.m.i.) e, comunque, non modificabili nel breve periodo al fine di conseguire ricavi minimi superiori a quelli presunti dalla norma e superare il test di operatività, attesa la disciplina vincolante degli artt. 27, 28 e 29 legge 27 luglio 1978, n. 392, che imponeva la durata minima di sei anni di ciascuno dei due contratti ed il loro rinnovo tacito per mancata disdetta, e considerata l'assenza dei motivi che avrebbero potuto legittimare quest'ultima, da parte del locatore, alla prima scadenza contrattuale.

L'Agenzia delle Entrate ha emesso parere negativo ed ha successivamente notificato alla contribuente avviso d'accertamento, in materia di Ires, di cui all'anno d'imposta 2006, con il quale, applicando l'art. 30 legge n. 724 del 1994, ha rettificato la perdita risultante dalla dichiarazione della società e determinato il maggior reddito imponibile.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pistoia, affinché riconoscesse la sussistenza delle oggettive situazioni che avrebbero reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi e perché si pronunciasse sulla pretesa illegittimità dell'avviso d'accertamento per carenza di motivazione.

La CTP ha accolto il ricorso, ritenendo che la preesistenza e la disciplina dei due contratti di locazione (rinnovati tacitamente prima della modifica dell' art. 30 legge n. 724 del 1994, novellato dall'art. 35 d.l. 04 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; sebbene registrati solo in data 28 novembre 2006, in ragione della sopravvenuta modifica dell'art. 5, comma 2, d.P.R. n. 131 del 1986, per effetto della quale sono state sottoposte a registrazione in termine fisso, con imposta proporzionale, anche le locazioni il cui corrispettivo era esente da Iva) non avrebbe consentito alla contribuente di rideterminare nuovi canoni di locazione tali da superare il test di operatività.

L'Ufficio ha allora impugnato la sentenza di primo grado dinnanzi la Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha accolto l'appello.

Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandolo a sette motivi.

Si è costituito con controricorso l'Ufficio.

Considerato che:

1. Preliminarmente, si dà atto che il ricorso non attinge la sentenza impugnata nella parte in cui essa rileva l'irrevocabilità della sentenza di primo grado, limitatamente al capo in cui quest'ultima aveva accolto, dopo averlo riunito, il ricorso della contribuente avverso la cartella di pagamento relativa all'Ires 2006.

2. Con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 cod. proc. civ., comma primo, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 30 legge n. 724 del 1994 e dell'art. 1372 cod. civ.

La ricorrente censura infatti la sentenza impugnata nella parte in cui, a differenza di quanto ritenuto dal giudice di prime cure, ha escluso, come già

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

aveva fatto l'Amministrazione in sede d'interpello, che la preesistenza e l'efficacia vincolante tra le parti dei contratti di locazione in questione potessero integrare quelle «oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi», la cui prova, da parte della contribuente, avrebbe comportato, ai sensi del comma 4-*bis* del ridetto dell'art. 30, la «disapplicazione delle relative disposizioni antielusive», ovvero avrebbe impedito che la società, pur non avendo raggiunto l'ammontare dei ricavi calcolato ai sensi del comma 1, potesse presumersi «non operativa», con conseguente esclusione anche della ulteriore presunzione del reddito minimo di cui al comma 3, al fine, che qui rileva, delle imposte dirette, ed in particolare dell'Ires.

Assume la ricorrente che la stessa Amministrazione, con la circolare n. 5/E/2007, al punto 4.5., prevede che, nei confronti delle società immobiliari che hanno per oggetto la realizzazione e la successiva locazione di immobili, è consentito disapplicare la normativa sulle società non operative, in presenza delle particolari situazioni oggettive indicate, a titolo esemplificativo, dalla stessa prassi, ovvero, per quanto qui d'interesse: « 2. dimostrata impossibilità, per la società immobiliare di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operatività" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell'articolo 9 del TUIR;».

Nel caso di specie, la ricorrente avrebbe fornito la prova che i canoni in questione erano *ab origine* coerenti con i valori o.m.i. che, all'epoca dei fatti (ovvero prima della modifica dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell'art. 24, comma 5, legge n. 88 del 2009, che, con effetto retroattivo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa, introdotta dall'art. 35, comma 3, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modifiche, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) costituivano lo strumento di calcolo del valore normale degli immobili. Inoltre, secondo la ricorrente, i contratti di locazione in questione, e quindi i canoni in essi pattuiti, non erano comunque modificabili nel breve periodo al fine di conseguire ricavi minimi superiori a quelli presunti dall' art. 30 legge

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 724 del 1994. Infatti i contratti di locazione commerciale in questione, della durata legale di sei anni, sottoscritti l'uno il 27 settembre 1999 e l'altro il 3 gennaio 2020, si erano tacitamente rinnovati automaticamente, per la prima volta, ai sensi dell'art. 28 legge n. 392 del 1978, rispettivamente il 27 settembre 2005 ed il 3 gennaio 2006 ed erano quindi in corso nel periodo d'imposta *sub iudice*, senza che la contribuente potesse sottrarsi alla loro efficacia vincolante *ex* art. 1372 cod. civ.

2.1.Appare opportuno trattare il primo motivo di ricorso congiuntamente con il quarto ed il quinto, i quali attingono la medesima questione della ricorrenza delle «oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi», ma con riferimento alla motivazione della sentenza impugnata, che entrambi censurano ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., applicabile *ratione temporis* (in ragione della data di deposito della decisione d'appello) nella versione novellata dall'art. 2 d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, secondo cui il vizio deve consistere nell' « omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio».

2.2.Con il quarto motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., l'omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso, consistente nella congruità, rispetto ai valori o.m.i., dei canoni di locazione immobiliare praticati dalla contribuente, non avendo la CTR esplicitato, attraverso l' apodittica evocazione delle "particolare tipologia degli immobili locati", né quali sarebbero le ragioni per disattendere i predetti parametri ed applicare quelli utilizzati dall'Ufficio per determinare i valori medi dei canoni relativi ad edifici con caratteristiche similari; né quale sia comunque l'effettiva divergenza rispetto ai valori di mercato allegati dalla ricorrente, con la conseguenza che neppure sarebbe argomentata la sostenuta antieconomicità della condotta della contribuente quale locatrice. Antieconomicità che non poteva ridursi, aggiunge la ricorrente, alla mancata richiesta, alle società conduttrici, dell'incremento Istat dei canoni di locazione, condotta omissiva peraltro valorizzata dalla CTR «fino al 2006», quindi neppure riferita all'anno d'imposta *sub iudice* e riconducibile ai ricavi ottenuti in quest'ultimo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.3.E' utile premettere il quadro normativo e giurisprudenziale che si è venuto a comporre in materia di "società di comodo", con particolare riferimento all'anno d'imposta (2006) *sub iudice*.

Questa Corte ha più volte precisato che il legislatore, con l'art. 30 della legge n. 724 del 1994, ha inteso disincentivare la costituzione di società «di comodo», ovvero il ricorso all'utilizzo dello schema societario per il raggiungimento di scopi eterogenei rispetto alla normale dinamica degli enti collettivi commerciali (come quello, proprio delle società c.d. di mero godimento, dell'amministrazione dei patrimoni personali dei soci con risparmio fiscale) (*ex multis*, Cass. 13/05/2021, n. 12862; Cass. 24/02/2021, n. 4946; Cass. 13/5/2015, n. 21358; Cass. 28/9/2017, n. 26728; in questo senso cfr. anche la relazione governativa alla legge n. 662 del 23 dicembre 1996 - che ha apportato modifiche al citato art. 30, e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2 febbraio 2007).

Si è detto quindi che « Il disfavore dell'ordinamento per tale incoerente impiego del modulo societario - ricavabile, oltre che dalla disciplina fiscale antielusiva, dal più generale divieto, desumibile dall'art. 2248 cod. civ., di regolare la comunione dei diritti reali con le norme in materia societaria - trova spiegazione nella distonia tra l'interesse che la società di mero godimento è diretta a soddisfare e lo scopo produttivo al quale il contratto di società è preordinato.» (Cass. 24/02/2021, n. 4946, cit.). « Per tale ragione, si fa riferimento a società "senza impresa", o di mero godimento, e dunque "di comodo" (cfr. Circolare n. 5/E della Agenzia delle entrate – premessa - [...]). [...] L'art. 30 della legge n. 724 del 1994 ha, dunque, la finalità di fungere da antidoto al dilagare di società anomale, utilizzate quale involucro per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale, spesso prive di un vero e proprio scopo lucrativo e talvolta strutturalmente in perdita, al fine di eludere la disciplina tributaria» (Cass. 23/11/2021, n. 36365, richiamata e citata anche da Cass. 18/01/2022, n. 1506).

L'effetto deterrente perseguito muove dalla determinazione di *standard* minimi di ricavi e proventi, correlati al valore di determinati beni aziendali.

In particolare, secondo il primo comma dell'art. 30 legge n. 724 del 1994, una società si considera non operativa se la somma di ricavi, incrementi di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico è inferiore a un determinato ricavo figurativo, calcolato, attraverso il test di operatività, applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli *asset* patrimoniali intestati alla società.

Il mancato raggiungimento di tale soglia – considerato dal legislatore sintomatico della non operatività della società (cfr., *ex multis*, Cass. 24/2/2020, n. 4850, in motivazione)- fonda quindi la presunzione legale relativa di non operatività, basata sulla massima d' esperienza secondo cui, di regola, non vi è effettività di impresa senza una continuità minima nei ricavi (Cass. Sez. 5, 10/3/2017, n. 6195, in motivazione).

La contribuente può vincere tale presunzione dimostrando - all'Amministrazione, attraverso l'interpello finalizzato alla disapplicazione delle disposizioni antielusive, ovvero in giudizio, nel caso di contrasto- le oggettive situazioni che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito determinato secondo i predetti parametri normativi.

Come è stato già chiarito da questa Corte, con riferimento all'art. 30 legge n. 724 del 1994 applicabile *ratione temporis* al caso di specie, « Il carattere relativo della presunzione era espressamente sancito nella versione dell'art. 30 risultante dall'intervento modificativo operato dall'art. 4 del d.l. 11 marzo 1997, n. 50, convertito, con modifiche, dalla legge 9 maggio 1997, n. 122, il quale ha, appunto, disposto che, ai sensi dell'art. 30, comma 1, prima parte, della legge n. 724 del 1994, le società ivi indicate «si considerano, salva la prova contraria, non operative se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano [...]».

Tale formulazione, compreso il riferimento alla prova contraria, non è variata all'esito della modifica apportata dall'art. 35, comma 15, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale ha, tuttavia, inserito, nell'art. 30 in esame, il comma 4-bis, che disciplina l'interpello disapplicativo, prevedendo che «[...] in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del detto articolo», «la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive, ai sensi del D.P.R. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 8» (lo stesso art. 37-bis è stato invero successivamente abrogato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ma le disposizioni che lo richiamano devono intendersi comunque riferite all'interpello di cui all'art. 10-bis legge 27 luglio 2000, n. 212). » (Cass. 24/02/2021, n. 4946, cit.).

Il mancato raggiungimento degli *standard* minimi di ricavi di cui al primo comma del ridetto art. 30, riconducibili agli assetti patrimoniali della struttura societaria, funge quindi da elemento sintomatico di selezione ed individuazione degli enti non operativi (Cass. 24/02/2020, n. 4850). Il mancato superamento della «soglia di operatività» costituisce dunque presunzione legale, relativa, della natura non operativa della società contribuente e comporta, pertanto, l'applicazione della disciplina antielusiva. Alla presunzione legale di non operatività sancita dal primo comma dell'art. 30 il legislatore correla poi, con il terzo comma, una seconda presunzione, anch'essa relativa, di reddito minimo (« in ossequio al principio economico dell'inerenza dei costi», secondo Cass. 28/5/2020, n. 10102 e Cass. 24/02/2021, n. 4946, cit.), fondata su coefficienti «medi» di redditività degli elementi patrimoniali di bilancio (Cass. 24/01/2022, n. 1898). Pertanto, come evidenziato anche da una parte della dottrina, il regime delle società di comodo ha contemporaneamente un contenuto antievasivo, perché diretto a far emergere proventi non dichiarati, cosicché sussiste « una necessaria e stretta correlazione tra la condizione di "non operatività" delle società di comodo e la presunzione legislativa di una loro redditività minima e la conseguente manifestazione di capacità contributiva che ne giustifica, sul piano della legittimità, la tassazione sulla base, appunto, di un reddito minimo presunto» (Cass. 13/05/2021, n. 12862, cit., in motivazione).

Dunque, come è stato recentemente osservato, « La disciplina opera su due diversi livelli. Ad un primo livello, fornisce la definizione di «non operatività» degli enti (cd. test di operatività), attraverso un confronto tra i proventi derivanti dall'attività d'impresa, emergenti dalla contabilità, e quelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

individuati applicando specifici coefficienti al valore dei beni immobili, delle partecipazioni e delle altre immobilizzazioni della società. Ad un secondo livello, per i soggetti che non hanno superato il test di operatività, scatta la presunzione di un reddito minimo, che viene determinato in rapporto al valore dei beni della società, ai quali sono applicati altri coefficienti [...]» (Cass. 24/01/2022, n. 1898, cit.).

2.4.In tale contesto, la rilevanza delle «oggettive situazioni», di cui al comma 4-*bis* della disposizione, delle quali qui si discute, si colloca nell'ambito del "primo livello", o meglio della prima presunzione, giacché, fornendo la relativa prova, la società si sottrae alla classificazione come «non operativa» (e quindi all'eventuale applicazione della successiva e concatenata presunzione di reddito minimo), nonostante l'esito, inferiore alla soglia legale di operatività, del test condotto con il criterio quantitativo.

Certamente, come rivela lo stesso tenore letterale del comma 4-*bis*, il terreno elettivo per la dimostrazione delle «oggettive situazioni» è quello dell'interpello disapplicativo disciplinato nella stessa sede. Ma ciò non significa che la contribuente non possa proporre comunque la questione dei presupposti della disapplicazione per la prima volta direttamente in giudizio, senza la previa proposizione dell'interpello; né che non possa riproporla, innanzi al giudice, anche dopo che l'interpello è stato respinto, impugnando direttamente l'atto impositivo conseguito all'esito negativo del test ed alla qualificazione come società non operativa. Infatti « In tema di società di comodo, l'interpello disapplicativo conseguente al mancato superamento del test di operatività previsto dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994 (vigente "ratione temporis"), non presenta natura di una condizione di procedibilità e di limitazione della tutela giurisdizionale del contribuente, né comporta l'elisione della facoltà, per quest'ultimo, di superare la presunzione legale di non operatività sancita dal primo comma della disposizione citata, assumendo all'uopo rilievo i principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), per effetto dei quali non è impedito al contribuente sia di discostarsi dalla risposta negativa all'interpello resa dalla Amministrazione - senza doverla necessariamente impugnare per evitarne la cristallizzazione, potendo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comunque impugnare gli atti successivi di applicazione delle disposizioni antielusive - sia di 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.».

2.5.In ogni caso, in sede giudiziaria, « Ovviamente, la prova contraria offerta dal contribuente può riguardare sia il mancato raggiungimento della soglia di operatività, sia il reddito minimo presunto normativamente, ben potendo la società evidenziare le circostanze che hanno impedito il raggiungimento della soglia minima di componenti presuntivi e che, pertanto, giustificano la minore entità di componenti positivi dichiarati e risultanti dalla contabilità, nonché contestare le ulteriori presunzioni poste dalla normativa, indicando eventuali condizioni che hanno reso impossibile conseguire l'imponibile minimo (in tal senso, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2007)», con la conseguenza che « ogni situazione in grado di giustificare la divergenza tra il *quantum* dichiarato dal contribuente ed il *quantum* determinato applicando i parametri di legge deve essere presa in considerazione al fine di verificare il superamento delle presunzioni di legge. La caratteristica di «oggettività» delle situazioni che il contribuente può far valere, nella ratio del comma 4-*bis* dell'art. 30, non ha, infatti, la funzione di distinguere tra cause esterne, che si impongono al soggetto, e cause che derivano (anche solo in parte) da libere determinazioni di quest'ultimo, ma quella di richiedere che quest'ultimo sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato» (Cass. 13/05/2021, n. 12862, cit., in motivazione).

L'onere della prova contraria deve essere inteso «non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato» (Cass. 20/06/2018 n. 16204; Cass. 12/02/2019, n. 4019; Cass. 05/04/12/2019, n. 31626; Cass. 01/02/2019, n. 3063; Cass. 28/05/2020, n. 10158). E' stato peraltro escluso che, attraverso il meccanismo della presunzione relativa e dell'onere della prova contraria gravante sul contribuente, si pervenga ad un mero sindacato di merito del giudice sulle scelte imprenditoriali, rilevando che « In tema di società di comodo, non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sussistono le oggettive situazioni di carattere straordinario, che rendono impossibile il superamento del test di operatività, ex art. 30, comma 4-bis, della l. n. 724 del 1994, nella versione all'epoca vigente, nell'ipotesi di totale assenza di pianificazione aziendale da parte degli organi gestori della società o di completa "inettitudine produttiva", gravando sull'imprenditore, anche collettivo, – ai sensi dell'art. 2086, comma 2 c.c., come modificato dall'art. 375 c.c.i., in coerenza con l'art. 41 Cost. - l'obbligo di predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e della continuità aziendale. Sicché in tal caso, il sindacato del giudice non coinvolge le scelte di merito dell'imprenditore, attenendo alla verifica del corretto adempimento degli obblighi degli amministratori e dei sindaci, con riduzione dell'operatività della "business judgement rule", sempre valutabile, sotto il profilo tributario, per condotte platealmente antieconomiche.» (Cass. 23/11/2021, n. 36365).

Inoltre, con riferimento alla presunzione legale relativa di non operatività, l'onere probatorio può essere assolto non solo dimostrando che, nel caso concreto, l'esito quantitativo del test di operatività è erroneo o non ha la valenza sintomatica che gli ha attribuito il legislatore, giacché il livello inferiore dei ricavi è dipeso invece da situazioni oggettive che ne hanno impedito una maggior realizzazione; ma anche dando direttamente la prova proprio di quella circostanza che, nella sostanza, dal livello dei ricavi si dovrebbe presumere inesistente, ovvero dimostrando la sussistenza di un' attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale, e dunque l'operatività reale della società (cfr. Cass. 24/02/2021, n. 4946, cit., in motivazione; Cass. 28/09/2021, n. 26219, in motivazione).

Tale conclusione, del resto, appare coerente con la formula «salvo prova contraria», inserita già nel primo comma dell'art. 30 (applicabile *ratione temporis*), a prescindere dal successivo comma 4-*bis*.

Inoltre, essa appare logicamente indotta anche dalla considerazione che se è rilevante la prova contraria rappresentata dalla necessaria dimostrazione della carenza indiziaria degli elementi sintomatici (l'esito quantitativo del test) sui quali la presunzione legale di un fatto (l'inoperatività della società)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

si fonda, non può non essere rilevante anche la prova contraria che dimostri proprio l'inesistenza dello stesso fatto presunto (ovvero che provi l'operatività della società e l'effettività dell'impresa).

2.6. Venendo dunque al caso di specie, con il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso, la ricorrente rivendica specificamente di aver allegato e provato, in sede di interpello e poi in giudizio, la sussistenza delle «oggettive situazioni» di cui al comma 4-*bis*. In questi termini, quindi, censurando il valore indiziante dell'esito negativo del test di operatività, ritiene di aver vinto la prima presunzione e di dover essere quindi sottratta alla seconda (relativa al reddito minimo).

E' opportuno dare atto che, come questa Corte ha già ritenuto in altre fattispecie relative al medesimo anno d'imposta (2006), dovrebbe applicarsi « il comma 4 bis dell'art. 30, nella formula originariamente introdotta dal d.l. 223 cit, sicché l'istanza di disapplicazione poteva essere proposta nelle ipotesi di "oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi [...]". Tale formulazione del testo normativo ha avuto vigenza per tutto l'anno d'imposta 2006, come espressamente previsto dal comma 16 del medesimo d.l., mentre la successiva soppressione delle parole "di carattere straordinario", ad opera dell'art. 1, co. 109 lett. h), l. n. 296/2006, ha avuto effetto a partire dall'anno d'imposta 2007 -che qui dunque non interessa-. Non può infatti condividersi la presunta soppressione sin dall'anno d'imposta 2006, come pretende la contribuente, in forza del comma 110 del d.l. 296 cit. che non menziona affatto la lett. h).» (Cass. 26/02/2020, n. 5163, in motivazione; nello stesso senso Cass. n. 36365 del 23/11/2021, in motivazione, al punto 10.1; Cass. 18/01/2022, n. 1506, cit., in motivazione, punto 2.1.1.).

Tuttavia, in concreto, l'impianto motivazionale della sentenza impugnata, senza specifiche contestazioni di nessuna delle parti, prescinde da ogni specifica incidenza, sul caso di specie, della formula "di carattere straordinario", escludendo comunque che sia stata raggiunta la prova liberatoria anche di circostanze (soltanto) oggettive.

Peraltro, si è già dato atto dell'orientamento giurisprudenziale che dimensiona l'onere della prova in questione «non in termini assoluti quanto piuttosto in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato» (Cass. 20/06/2018 n. 16204; Cass. 12/02/2019, n. 4019; Cass. 05/04/12/2019, n. 31626; Cass. 01/02/2019, n. 3063; Cass. 28/05/2020, n. 10158). Ed anche con riguardo ad un periodo di imposta per il quale operava pacificamente l'art. 30, comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994, nel testo antecedente alle integrazioni introdotte dall'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 – è stato ritenuto che l'impossibilità per l'impresa di conseguire il reddito minimo secondo il meccanismo di determinazione di cui al richiamato art. 30, per situazioni oggettive di carattere straordinario, deve essere intesa non in termini assoluti, bensì elastici, identificandosi con uno specifico fatto, non dipendente dalla scelta consapevole dell'imprenditore, che impedisca lo svolgimento dell'attività produttiva con risultati reddituali conformi agli standards minimi legali ovvero ne ritardi l'avvio oltre il primo periodo di imposta» (Cass. 03/11/2020, n. 24314).

In concreto, pertanto, quanto meno nel caso di specie, il necessario "carattere straordinario" delle "oggettive situazioni" dedotte non ha avuto (nella sentenza impugnata e nelle stesse difese delle parti) e non ha rilevanza selettiva determinante ai fini della verifica dei presupposti dell'invocata disapplicazione.

2.7.Tanto premesso, non è sostanzialmente in contestazione che i contratti di locazione commerciale in questione fossero sottoposti alla disciplina vincolante degli artt. 27, 28 e 29 legge 27 luglio 1978, n. 392, che imponeva la durata minima di sei anni di ciascuno dei due contratti ed il loro rinnovo tacito per mancata disdetta; né è specificamente contestata l'assenza dei motivi che avrebbero potuto legittimare quest'ultima, da parte del locatore, alla prima scadenza contrattuale. Non è dunque in contestazione che i contratti in questione si fossero rinnovati automaticamente, l'uno nel 2005 e l'altro nei primi giorni del 2006, alle medesime condizioni, e dunque fossero efficaci e vincolanti, per la contribuente, nell'anno d'imposta in questione. Tale situazione evidenzia dunque un'impossibilità, giuridica più che fattuale, della ricorrente di modificare i relativi canoni, considerata rilevante dalla stessa prassi finanziaria che, a titolo esemplificativo, per le società immobiliari, considera titolo per la disapplicazione la « dimostrata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso» (cfr. circolare n. 5/E del 2007, § 4.5., n. 3).

Secondo la CTR tale situazione non rileverebbe ai sensi del ridetto comma 4-*bis* in quanto i canoni convenuti non sarebbero congrui, ma antieconomici, con riferimento alla tipologia degli immobili locati, non essendo sufficiente valutarne la coerenza rispetto ai valori o.m.i., come dedotto dalla società.

2.7.1. Tale argomentazione del giudice *a quo* è carente sotto diversi profili. Innanzitutto, essa è ambigua, e comunque non specifica, in ordine all'individuazione del momento rispetto al quale valutare la congruità economica dei canoni, che, sul presupposto incontestato della disciplina vincolata del rinnovo dei contratti e della vigenza nell'anno d'imposta accertato, deve essere quello della stipula iniziale.

In questo senso, del resto, argomenta la stessa prassi, in particolare la circolare n. 44/E/2007 che, al punto 2.6., con riferimento alla fattispecie del contratto di locazione in corso, ha previsto che l'istanza di disapplicazione « non può essere accolta, se non dimostrando che il canone pattuito nell'anno 2002 era almeno pari al canone di mercato riferito al medesimo anno.»; ribadendo al punto 2.7. che i canoni di locazione a suo tempo pattuiti, infatti, devono ritenersi congrui per l'intera durata del contratto ove risultino congrui rispetto ai canoni di mercato vigenti nel primo anno di locazione.

2.7.2. Inoltre, l'argomentazione della CTR è del tutto generica nell'individuazione del parametro utilizzato per valutare la congruità dei canoni. Infatti la circolare n. 5/E/2007 (pag. 22), invocata dalla ricorrente, considera titolo per la disapplicazione la «dimostrata impossibilità, per la società immobiliare di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operatività" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto [...] ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinati ai sensi dell'articolo 9 del TUIR».

Nello stesso senso, la circolare n. 25/E/2007 (pag. 46) , secondo cui « Per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione si potrà fare riferimento ai valori (espressi in euro per mq al mese) riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

A sua volta, la citata circolare n. 44/E/2007, al punto 2.6., fa riferimento « al canone di mercato».

Inoltre, anche la risposta dell'Agenzia all'interpello n. 68 del 2019 contiene un richiamo, ai fini della congruità dei canoni di locazione, alle quotazioni o.m.i., sia pur relativamente ad una fattispecie nella quale la stessa società interpellante aveva espressamente precisato che gli stessi canoni « tengono, inoltre, conto delle specificità degli immobili, dell'attività specifica e del settore industriale di appartenenza della parte conduttrice».

E' vero peraltro che la circolare n. 6/E/2007, al punto 1.6, pur se in tema di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, ha rilevato che le dette quotazioni non devono essere assunte quale unico fondamento della rettifica del valore dichiarato in atto, ma possono essere utili per l'avvio di più approfondite analisi sulla base di altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo (in tale contesto, in seguito alla modifica dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell'art. 24, comma 5, della l. n. 88 del 2009, che, con effetto retroattivo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa - introdotta dall'art. 35, comma 3, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modifiche, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248- di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi, i valori o.m.i. hanno acquisito la rilevanza di meri elementi indiziari, come tali idonei a fondare presunzioni semplici se gravi, precisi e concordanti con eventuali altri indizi: cfr., *ex plurimis*, Cass. 12/04/2017, n. 9474; Cass. 21/12/2016, n. 26487; Cass. 12/11/2014, n. 24054; Cass. 11/05/2018, n. 11439, in materia d'imposta di registro; Cass. 25/1/2019,n. 2155; Cass. 19/09/2019, n. 23379, in materia d'imposta sul valore aggiunto).

E del resto anche questa Corte, in un caso nel quale la società aveva precisato che gli importi delle locazioni immobiliari non risultavano sufficienti al superamento del cd. test di operatività, ma erano compresi nel *range* dei valori o.m.i., ha sottolineato che, comunque, il giudice del merito aveva accertato, in punto di fatto, che si trattava comunque di un canone congruo rispetto alle condizioni di mercato e del tutto remunerativo (Cass.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

24/01/2022, n. 1898). Tuttavia, nel caso di specie, la CTR ha del tutto genericamente privilegiato, rispetto ai valori o.m.i., le valutazioni dell'Ufficio, con un apodittico ed astratto riferimento alla «specifica e particolare tipologia di immobili», non meglio specificato dall'altrettanto generico richiamo alla «media dei canoni di locazione» nel territorio pistoiese. Nel complesso, pertanto, la valutazione non evidenzia puntualmente né i diversi parametri presi in considerazione, né i criteri e gli esiti della loro comparazione.

2.8. Insufficiente si rivela altresì l'argomentazione della CTR in ordine alla circostanza della "sovrapponibilità" «degli assetti societari della parte locatrice e della parte locataria». Invero la citata circolare n. 44/E/2007, al punto 2.8., ha ritenuto che non si potesse concedere la disapplicazione « posto che non sembra ravvisabile una oggettiva impossibilità di modificare i contratti medesimi», in un caso di «coincidenza tra le compagini sociali delle due società coinvolte nel contratto di locazione».

Va premesso che la prassi in questione non configura, ovviamente, una presunzione legale di "non disapplicabilità", limitandosi ad evidenziare, nella casistica, la possibile rilevanza di una circostanza indiziante, da apprezzare poi nel caso concreto. Nel caso *sub iudice*, la ricorrente, trascrivendo nel ricorso (senza contestazioni) uno stralcio dello stesso accertamento, evidenzia come non risulti una piena coincidenza tra le due compagini, che hanno in comune solo Axel e Richard Kaiser, con partecipazioni del tutto minoritarie in entrambe le società. L'affermazione della "sovrapponibilità" delle due compagini, da parte della CTR, è quindi astratta dall'esame dell'effettiva composizione delle società contraenti, che, specie nell'ipotesi di una non totale coincidenza soggettiva, non può prescindere dalla verifica del potere decisorio che, nelle rispettive società, anche a prescindere dai legali rappresentanti, hanno i soci comuni ad entrambe. Manca poi, nella motivazione del relativo accertamento da parte della CTR, una qualsiasi ponderazione del ruolo delle due società che detengono la maggioranza assoluta delle partecipazioni nelle rispettive società, ed in particolare della Domtam SAH, definita nello stralcio dell'atto impositivo genericamente "fiduciaria".

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La carente motivazione della verifica dell'effettiva correlazione tra le due parti contrattuali appare decisiva nell'economia della sentenza impugnata, che dalla loro "sovrapponibilità" fa contemporaneamente discendere, relativamente ai contratti di locazione in questione, la presunzione sia della loro natura elusiva; sia della loro «più facile e ragionevole» modificabilità dei canoni già pattuiti e vigenti.

2.9. Insufficiente, infine, appare l'argomentazione della CTR in ordine al mancato adeguamento, da parte della ricorrente, dei canoni anche nei limiti di possibile rilevanza degli indici Istat.

Infatti da un lato tale circostanza viene riferita dalla CTR solo agli anni antecedenti quello *sub iudice* ; dall'altro, comunque, non ne viene soppesata l'effettiva incidenza, in termini di pretesa antieconomicità, ai fini del mancato superamento del test di effettività.

2.10. Vanno quindi accolti il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice *a quo*.

3. Con il secondo motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 3, 24 e 53 Cost.

Assume infatti che l' art. 30 legge n. 724 del 1994 confliggerebbe con gli artt. 3 e 53 Cost. perché imporrebbe ad alcune società, sulla base della composizione del loro patrimonio, di dichiarare un reddito minimo superiore a quello che esse hanno effettivamente posseduto, non consentendo loro di provare quale sia stata l'effettiva entità del reddito che hanno conseguito, ma imponendo la prova di circostanze oggettive che avrebbero reso impossibile ottenere il reddito minimo presunto dalla norma.

Inoltre, l' art. 30 legge n. 724 del 1994 sarebbe in contrasto anche con l'art.3, primo comma, Cost. perché violerebbe l'affidamento del contribuente, in quanto la versione della norma applicabile *ratione temporis*, novellata dall'art. 35 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248, essendo applicabile allo stesso anno d'imposta in corso all'entrata in vigore del predetto d.l. , e quindi operando anche sul periodo che va dall'1 gennaio al 3 luglio 2006, violerebbe il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, di cui all'art. 3 legge 27 luglio 2000, n. 212.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il motivo è infondato.

3.1.Con riferimento alla relazione tra il principio di capacità contributiva e la disciplina antielusiva in questione, nel senso che quest'ultima costituisce anche un'attuazione del primo, questa Corte ha invero già ritenuto che «In tema di società di comodo, l'art. 30 della l. n. 724 del 1994, al comma 1, prevede 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 nel conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. "test di operatività dei ricavi"), senza che abbiano rilievo le intenzioni e il comportamento dei soci, ma poi, al successivo comma 4-bis, consente la presentazione dell'istanza di interpello (chiedendo la disapplicazione delle "disposizioni antielusive"), in 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, così rispondendo all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, lasciando nel contempo spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di una motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento.» (Cass. 20/04/2018 , n. 9852). Si legge infatti nella motivazione di tale arresto che la normativa in esame « rispondente a fini antielusivi, è funzionale alla realizzazione piena del principio di capacità contributiva, cui è stato geneticamente collegato con la sentenza n.30055/08 delle Sezioni Unite di questa Corte; l'esigenza di coniugare l'equilibrio nel riparto del carico fiscale e il diritto di difesa del contribuente appare sufficientemente garantita dagli strumenti del contraddittorio e della necessaria motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento;» (Cass. 20/04/2018 , n. 9852, cit., in motivazione; conformi, *ex aliis*, Cass. 04/12/2019, n. 31626, cit., in motivazione; Cass. 30/12/2019, n. 34642; Cass. 21/09/2021, n. 25537; Cass. 27/07/2021, n. 21451).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Inoltre, sempre con riferimento alla capacità contributiva, si è già detto che il regime delle società di comodo ha contemporaneamente un contenuto antievasivo, perché diretto a far emergere proventi non dichiarati, cosicché sussiste « una necessaria e stretta correlazione tra la condizione di "non operatività" delle società di comodo e la presunzione legislativa di una loro redditività minima e la conseguente manifestazione di capacità contributiva che ne giustifica, sul piano della legittimità, la tassazione sulla base, appunto, di un reddito minimo presunto» (Cass. 13/05/2021, n. 12862, cit., in motivazione).

3.2. Quanto poi all'assunta esclusione della possibilità di provare quale sia stata l'effettiva entità del reddito conseguito, deve innanzitutto rilevarsi che si tratta di questione che, presupponendo che non sia stata superata la prima presunzione di non operatività, non è rilevante in questa sede, venendo assorbita dall'accoglimento, con conseguente rinvio, del primo, del quarto e del quinto motivo di ricorso, per effetto del quale rimane ancora da accertare se sussistessero o meno i presupposti per assoggettare la ricorrente alla presunzione, ulteriore, del reddito minimo.

Tanto premesso, va comunque richiamato quanto già ampiamente argomentato (*ante*, punti da 2.3 a 2.5) in ordine alla natura relativa delle presunzioni concatenate ed all'oggetto della prova contraria, ove si è già detto che invece, secondo questa Corte, « la prova contraria offerta dal contribuente può riguardare [sia il mancato raggiungimento della soglia di operatività, *sia*] il reddito minimo presunto normativamente, ben potendo la società evidenziare le circostanze che hanno impedito il raggiungimento della soglia minima di componenti presuntivi e che, pertanto, giustificano la minore entità di componenti positivi dichiarati e risultanti dalla contabilità», e che la *ratio* del comma 4-*bis* dell'art. 30 è, nella sostanza, quella di richiedere che la società sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato (Cass. 24/01/2022, n. 1898, cit.).

L'ammissibilità (sia in fase amministrativa, nel caso di specie attraverso l'interpello disapplicativo concretamente richiesto prima ancora dell'emissione dell'atto impositivo; che in giudizio, nel caso concreto attraverso i mezzi istruttori valutati dalla CTR: cfr. Cass. 28/09/2021, n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

26219), l'oggetto e l'elasticità della prova contraria imputata al contribuente dalla norma contribuiscono pertanto a garantire quell'equilibrio tra le esigenze antieleusive ed antievasive ed il diritto di difesa del contribuente, già evidenziato dai citati precedenti di questa Corte.

3.3. Quanto poi alla pretesa violazione, da parte dell' art. 30 legge n. 724 del 1994 - novellato dall'art. 35 d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, n. 248, in quanto applicabile allo stesso anno d'imposta 2006, in corso all'entrata in vigore del predetto d.l.- del principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, di cui all'art. 3 della legge n. 212 del 2000, occorre ricordare che, come questa Corte ha già avuto modo di precisare, « In tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (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. Peraltro, le disposizioni del suddetto Statuto costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione e interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, ma non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (essendone, in vero, ammessa la modifica o la deroga, purché espressa e non a opera di leggi speciali), con la conseguenza che una previsione legislativa che si ponga in contrasto con esse non è suscettibile di disapplicazione, né può essere per ciò solo oggetto di questione di legittimità costituzionale, non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità.» (Cass. 20/02/2020, n. 4411, *ex plurimis*).

Né, comunque, il principio del legittimo affidamento del contribuente si traduce nell'aspettativa di intangibilità di una normativa, tanto meno in settori (quale quello fiscale) in cui è necessario - e di conseguenza ragionevolmente prevedibile - che le norme in vigore vengano continuamente adeguate alle variazioni della congiuntura economica (cfr. Cass. 24/02/2020, n. 4848; Cass. 20/02/2020, n. 4411 e giurisprudenza comunitaria ivi citata in motivazione).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Peraltro la ricorrente, come eccepito dalla controricorrente, neppure ha puntualmente individuato il *tertium comparationis* della pretesa violazione dell'art. 3 Cost. che deriverebbe dall'applicazione della normativa all'anno d'imposta 2006; né ha specificato quale sarebbe la posizione giuridica sostanziale adeguatamente consolidata, o il diritto soggettivo perfetto, che sarebbero stati incisi in concreto dalla sopravvenienza normativa (anche considerando che comunque già la disciplina precedente presumeva comunque un'imponibile minimo, salva la prova contraria).

Invero è ovvio che non è configurabile un diritto tutelabile all'elusione o all'evasione d'imposta attraverso società di comodo e l'intervento del legislatore in materia (per le già evidenziate ragioni attuativo della piena capacità contributiva) trova quindi una causa normativa adeguata nella tutela di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale (cfr. Corte cost. sentenza n. 149 del 27/06/2017).

Infine è vero che, nella versione dell' art. 30 legge n. 724 del 1994, novellato dall'art. 35 d.l. n. 223 del 2006, il quarto comma non prevede più, a pena di nullità, la previa richiesta al contribuente di chiarimenti. Ed infatti questa Corte ha ritenuto che, nel caso (quale quello *sub iudice*), nel quale l'accertamento, a tavolino, riguardi tributi non armonizzati, la procedura del test di non operatività non richiede alcun contraddittorio con il contribuente (Cass. 24/09/2020, n. 25266).

Tuttavia la medesima novella ha inserito nell'art. 30, al comma 4-*bis*, la possibilità di presentazione dell'istanza di interpello (chiedendo la disapplicazione delle "disposizioni antielusive"), e questa Corte ha già considerato che tale previsione contempera la piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, con il diritto di difesa del contribuente (Cass. 16/12/2019, n. 33038, in motivazione). E comunque, nel caso di specie, come risulta dallo stesso ricorso (cfr. in particolare pag. 5), la ricorrente si è avvalsa della presentazione dell'interpello facoltativo, con il quale ha preventivamente rappresentato le proprie argomentazioni, a sostegno della richiesta di disapplicazione, all'Amministrazione, che ha poi motivato l'atto impositivo riproponendo sostanzialmente le ragioni già espresse, nel parere negativo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sulla stessa istanza, in risposta alle osservazioni in quest'ultima rassegnate dalla contribuente.

In concreto, pertanto, attraverso la procedura d'interpello, nel caso concreto, prima ancora dell'emissione dell'accertamento, la contribuente ha rappresentato le proprie osservazioni e l'Amministrazione le ha vagliate. Ed invero la stessa ricorrente non evidenzia concretamente specifiche lesioni del proprio diritto di difesa.

4. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., la violazione del principio comunitario di proporzionalità, assumendo che l' art. 30 legge n. 724 del 1994 - imponendo alle società commerciali di dichiarare un determinato ammontare di ricavi e di reddito e di subire pertanto la relativa imposizione, a prescindere dal reddito effettivamente conseguito nel medesimo periodo d'imposta, e limitando all'oggettiva impossibilità di conseguire il reddito presunto *ex lege* l'oggetto della prova liberatoria a carico del contribuente - sacrificherebbe, al fine di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, in maniera sproporzionata il diritto del contribuente di svolgere attività imprenditoriale e quello di difesa, ponendo la disciplina nazionale in questione in contrasto con il diritto dell'Unione.

In subordine all'eventuale disapplicazione della norma in questione, la ricorrente chiede disporsi il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

4.1.In materia, è utile segnalare che la stessa Commissione europea, il 22 dicembre 2021, ha formulato una proposta di direttiva del Consiglio recante norme per prevenire l'uso improprio delle entità di comodo a fini fiscali, imprese create all'interno dell'Unione ed apparentemente impegnate in un'attività economica, che in realtà non svolgono, essendo finalizzate piuttosto a consentire al beneficiario effettivo l'accesso a determinati vantaggi fiscali.

Sintetizzando, senza pretese di completezza, la proposta stabilisce un "*substance test*" per individuare, sulle base delle informazioni fornite dalle stesse imprese, quelle che esercitano un'attività economica, ma che non hanno un minimo di sostanze e che sono utilizzate in modo improprio al fine di ottenere vantaggi fiscali, consentendo comunque all'impresa sotto soglia

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di chiedere un'esenzione dagli obblighi nascenti da tale esito, attraverso la dimostrazione che essa viene utilizzata per attività commerciali autentiche e non per creare un vantaggio fiscale per se stessa, per il gruppo di società di cui fa parte o per il beneficiario effettivo finale. In difetto, la conseguente presunzione di mancanza di sostanze minime e di abuso fiscale si coniuga comunque con il diritto dei contribuenti di dimostrare il contrario, vale a dire di provare l'effettività dell'impresa, non utilizzata in modo improprio a fini fiscali. poiché il test si basa su indicatori e potrebbe non cogliere i fatti e le circostanze specifici di ogni singolo caso.

4.2.Va poi rammentato che questa Corte, delibando la medesima questione proposta dalla ricorrente, ha già affermato costantemente che «In tema di società di comodo, il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, superabile mediante prova contraria, non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità, rispetto al quale, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04) ha affermato che 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.» (Cass. 20/06/2018, n. 16204; conformi, *ex aliis*, Cass. 24/10/2019, n. 27352, in motivazione; Cass. 04/12/2019, n. 31626, cit., in motivazione; Cass. 28/0972021, n. 26219; Cass. 23/11/2021, n. 36365; Cass. n. 16697/2021).

E' stato infatti rilevato che « La normativa in questione - peraltro puramente nazionale - non appare violare il principio di proporzionalità anche alla luce del diritto dell'Unione atteso che, come affermato dalla Corte di Giustizia, "una normativa nazionale che si fonda su un esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se una transazione consista in una costruzione di puro artificio ai soli fini fiscali va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive quando il contribuente è messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

eventuali ragioni commerciali per le quali tale transazione è stata conclusa" (CGUE, caso C-524/04). Trasponendo tale principio alla fattispecie del presente giudizio, nel momento in cui la normativa permette al contribuente di dimostrare senza eccessivi aggravi le ragioni per le quali la società non è stata in grado di produrre il reddito minimo al di sotto del quale si applica la normativa in tema di società non operative, tale normativa non può considerarsi non conforme al principio di proporzionalità.» (Cass. 20/06/2018, n. 16204, cit., in motivazione).

Del resto, finanche in materia di tributi armonizzati, in tema di accertamento induttivo mediante studi di settore, non è stato ritenuto dalla giurisprudenza comunitaria necessariamente in contrasto con il principio di proporzionalità l'attribuzione dell'onere della prova contraria al contribuente, che sia messo in grado di far valere le circostanze per le quali il volume d'affari dichiarato, benché inferiore a quello determinato in base al metodo induttivo, corrisponda alla realtà della propria attività nel periodo interessato (Corte giustizia 21 novembre 2018, causa C-648/16; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 7123 del 13/03/2019. In generale, in ordine alla circostanza che l'art. 273 della direttiva CE 2006/112/CEE non esclude che l'imponibile Iva possa essere accertato ricorrendo a presunzioni semplici, dovendo gli Stati membri assicurare l'integrale riscossione del tributo armonizzato e l'efficacia della lotta contro l'evasione, cfr. Cass., 04/04/2019, n. 9453 e Cass. 02/04/2020, n. 7655, con riferimento a Corte giustizia, 05/10/2016, C.-576/15, *Maya Marinova ET*; Corte giustizia, 20/03/2018, C.-524/15, *Luca Menci*; Corte giustizia 21/11/2018, C.-648/16, *Fortunata Silvia Fontana*).

4.3.Nel caso *sub iudice*, la prova contraria consentita alla contribuente, con riferimento ad ambedue le presunzioni legali relative rinvenibili nell'art. 30 della l. n. 724 del 1994, va invero intesa nell' ampiezza di cui si è già detto a proposito del primo, del quarto e del quinto motivo di ricorso, quando si è precisato che essa, per contrastare la presunzione di non operatività, può riguardare anche la dimostrazione della sussistenza di un' attività imprenditoriale effettiva e dell'operatività reale della società, nonostante il mancato raggiungimento della soglia legale di operatività; e può comunque

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

estendersi anche alla prova di un reddito effettivo inferiore a quello minimo presunto normativamente per le società qualificabili come non operative.
E del resto, nel caso di specie, la ricorrente neppure deduce di aver subito specifiche limitazioni, di carattere processuale o sostanziale, della possibilità di fornire la prova che la società avesse realmente conseguito un reddito inferiore a quello accertato per effetto delle presunzioni; né assume che i fatti e le prove effettivamente da essa allegati siano stati *a priori* ritenuti dalla CTR irrilevanti a tal fine. Piuttosto, la contribuente si duole, a ragione (essendo stati accolti i relativi motivi), della valutazione che la CTR ha dato della prova contraria offerta per sottrarsi alla presunzione di non operatività, logicamente preordinata, come si è detto, rispetto a quella che le attribuirebbe un reddito minimo.

4.4. Tanto premesso, proprio perché la questione, come proposta, attinge comunque la possibilità di provare quale sia stata l'effettiva entità del reddito conseguito, deve rilevarsi che essa, presupponendo che non sia stata superata la prima presunzione di non operatività, non è, in questa sede, attualmente rilevante, venendo assorbita dall'accoglimento, con conseguente rinvio, del primo, del quarto e del quinto motivo di ricorso, per effetto del quale rimane ancora da accertare se sussistessero o meno i presupposti per assoggettare la ricorrente alla presunzione, ulteriore, del reddito minimo.
Non sussistono, quindi, almeno allo stato, i presupposti per l'eventuale rinvio pregiudiziale, avendo la stessa Corte di giustizia (Corte di giustizia, sentenza 6 ottobre 1982, causa 283/81, Cilfit. Precedentemente, Corte di giustizia, sentenza 27 marzo 1963, cause riunite 28-30/62, Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV c. Amministrazione olandese delle imposte) precisato che l'obbligo per il giudice di ultima istanza di operare il rinvio non determina la rinuncia ad una valutazione autonoma – in ordine alla rilevanza della questione ed alla sua influenza sull'esito della controversia (in tal senso, v. anche Corte di giustizia, sentenza 18 luglio 2013, causa C-136/12, Consiglio Nazionale dei Geologi, EU:C:2013:489, par. 26.).

5. Con il sesto motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice *a quo* pronunciato sull'eccezione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

illegittimità dell'atto impositivo per difetto della sua motivazione, con particolare riferimento sia all'omessa individuazione degli immobili «della stessa tipologia» di quelli *sub iudice*, presi in considerazione dall' Ufficio per determinare l'incongruità dei canoni di locazione in questione; sia alle ragioni per le quali i parametri o.m.i. non sarebbero stati utilizzabili; sia alla divergenza effettiva tra i rispettivi criteri di stima.

6. Con il settimo motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli art. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212 e 42, comma secondo, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, assumendo che qualora la mancata pronuncia esplicita della CTR sull'eccezione di illegittimità dell'atto impositivo per difetto della sua motivazione dovesse considerarsi come un'implicita decisione di rigetto, si tratterebbe comunque di un statuizione errata in diritto, atteso che la motivazione dello stesso accertamento non indicava quali fossero i parametri di riferimento concretamente utilizzati; né perché non fossero utilizzabili i valori o.m.i.; né quale fosse la divergenza effettiva tra i rispettivi criteri di stima.

6.1.Il sesto ed il settimo motivo vanno trattati congiuntamente, attesa la loro connessione e la circostanza che il settimo è stato proposto sostanzialmente in subordine al rigetto del sesto.

Il sesto motivo è infondato, giacché, come del resto ipotizzato dalla stessa ricorrente, la decisione della CTR, che ha accolto l'appello erariale e confermato l'avviso d'accertamento, per ragioni di merito, ha necessariamente per presupposto implicito il rigetto della censura relativa alla validità formale dell'atto impositivo, anche sotto il profilo della motivazione di quest'ultimo (sul rigetto implicito quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, cfr., *ex plurimis*, Cass. 02/04/2020, n. 7662; Cass. 30/01/2020, n. 2153; Cass. 04/06/2019, n. 15255).

Anche il settimo motivo è infondato.

Invero la motivazione dell'avviso d'accertamento, per come riprodotta per stralcio nel corpo del sesto motivo, argomenta, in conformità al rigetto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'interpello, sulla congruità dei canoni di locazione in questione, i quali , di per sé soli, non costituiscono il presupposto della pretesa impositiva esercitata dall'Amministrazione. Piuttosto, si tratta di elementi offerti dalla contribuente potenzialmente a discarico della presunzione legale di inoperatività, rispetto ai quali, pertanto, non si pone una questione di conoscibilità, attraverso la motivazione dell'accertamento, quanto di adeguatezza della valutazione da parte dell' Ufficio, anche in base alle risultanze istruttorie (sulla differenza tra motivazione e componenti istruttorie dell'accertamento cfr. Cass. 28/09/2020, n. 20428; Cass. 30/10/2019, n. 27800). Pertanto, le censure relative all'incongruità o all'infondatezza, anche istruttoria, di tale valutazione dell'Amministrazione non attingono la legittimità formale della motivazione dell'atto impositivo, ma trovano la loro sede, in giudizio, nella contestazione della relativa questione sostanziale, proposta infatti dalla ricorrente nel merito e, in questa sede con i motivi primo, quarto e quinto, *ante* già accolti.

P.Q.M.

Accoglie il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso; rigetta il secondo, il sesto ed il settimo e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale