

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31626 Anno 2019
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: CATALDI MICHELE
Data pubblicazione: 04/12/2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19838/2012 R.G. proposto da:

RITZ S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa, per procura speciale in atti, dall'Avv.
Giuseppe Marini, con domicilio eletto in Roma, via di Villa sacchetti,
n. 9;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del
Veneto, n. 08/22/2012, depositata in data 30 gennaio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 settembre
2019 dal Consigliere dott. Michele Cataldi

Rilevato che:

4387
2019

1. La Ritz s.r.l., che gestisce un albergo nella località balneare di Caorle, ha presentato nel 2007, ai sensi dell'art. 30, comma 4-*bis*, della legge del 23 dicembre 1994, n. 724, un'istanza di disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui al medesimo art. 30, che presume il reddito minimo di cui al comma 3 a carico delle società che considera non operative, per non aver presentato, nell'ultimo triennio di esercizio, una media di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi pari a quelli stabiliti in base ai criteri dettati dalla stessa norma.

2. L'Agenzia delle entrate ha respinto l'interpello, ritenendo che la contribuente non avesse addotto e provato la «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», come richiesto invece dall'art. 30, comma 4-*bis*., della legge n. 724 del 1994, ai fini della richiesta disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

3. Non essendosi la controparte adeguata al parere dell'Amministrazione, l'Ufficio ha emesso quindi avviso di accertamento, ai fini Ires ed Irap, relativo all'anno d'imposta 2006, con il quale ha recuperato a tassazione, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, il maggior reddito imponibile della contribuente, comminando le relative sanzioni.

4. La contribuente ha impugnato l'accertamento innanzi la Commissione tributaria provinciale di Venezia, deducendo l'inapplicabilità alla fattispecie dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994; l'applicazione errata dei coefficienti presuntivi, per non aver tenuto conto della durata stagionale dell'esercizio; e la coerenza con lo studio di settore dei redditi dichiarati nello stesso periodo.

La CTP ha respinto il ricorso.

5. La contribuente ha quindi proposto appello, per i medesimi motivi, innanzi la Commissione tributaria regionale del Veneto, che ha rigettato l'impugnazione.

6. La contribuente ha infine proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a quattro motivi.

7. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

8. La ricorrente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia che «l'applicazione acritica e meccanica di coefficienti *standard* non può legittimare una rettifica fiscale».

Il motivo è inammissibile, atteso che non individua un «fatto», controverso e decisivo per il giudizio, rispetto al quale la motivazione resa dal giudice *a quo* sia omessa, insufficiente o contraddittoria.

Piuttosto, la ricorrente imputa alla CTR di non aver esplicitato su quale massima di esperienza sia fondato il ragionamento presuntivo che l'ha indotta a definire come non operativa la società ed a presumere i ricavi ad essa imputati con l'avviso impugnato. E tale censura si unisce a considerazioni critiche relative allo stesso contenuto dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nella parte in cui configura la presunzione legale che qui interessa.

Invero tali censure, che al più avrebbero potuto trovare ingresso in un motivo formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., sono comunque infondate, ponendosi in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte, del quale il giudice *a quo* ha fatto corretta applicazione.

Infatti, è stato chiarito che, in materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del

2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto (Cass., 21/10/2015, n. 21358).

E' stato poi ulteriormente precisato che i parametri previsti dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, conv. nella l. n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, sicché la determinazione dell'imponibile è effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi in sede sia di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente (Cass., 05/07/2016, n. 13699).

L' art. 30 della l. n. 724 del 1994 è stato quindi qualificato come 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).

Ed è stato, peraltro, escluso che il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, superabile mediante prova contraria, si ponga 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).

Pertanto, così come motivato in diritto dalla CTR, la presunzione *de qua*, in ordine alla qualificazione della contribuente come non operativa ed alla conseguente determinazione del reddito minimo imponibile, trova la sua fonte direttamente nella norma applicata, per cui il giudice del merito, verificata la ricorrenza dei presupposti oggettivi valorizzati dal legislatore, non era tenuto ad illustrare ulteriori e diverse massime di esperienza che la sorreggessero.

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia che il giudice *a quo* avrebbe violato o falsamente applicato l'art. 30 della l. n. 724 del 1994, attesa «la carenza di presupposto per

l'applicazione della disciplina delle "società di comodo"», in quanto «la società Ritz svolge un'attività effettivamente commerciale».

Il motivo è infondato, per le ragioni già esposte nella trattazione del motivo precedente.

Infatti, l'applicabilità della presunzione legale di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994 deriva necessariamente (fatta salva la possibilità di prova contraria, sulla quale *infra*, a proposito del terzo motivo) dal mancato superamento del cd. "test di operatività dei ricavi" e non è esclusa, di per sé sola, dalla circostanza che la società, così come dedotto dalla ricorrente, «svolge, nel rispetto del proprio statuto, attività di carattere indubbiamente commerciale», di natura alberghiera, per la quale ha ottenuto licenza e redige bilancio annuale. Invero, come correttamente rilevato dal giudice *a quo*, il disposto della norma non consente discrezionalità deduttiva, né prende in considerazione la specie di attività esercitata dalla società non in linea con la correlazione - tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi - dettata dal legislatore (salva, si ribadisce, la possibilità di interpello e prova contraria di cui al comma 4-*bis* del predetto art. 30).

3. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia che il giudice *a quo* avrebbe violato o falsamente applicato l'art. 30 della l. n. 724 del 1994, non avendo ravvisato, nel caso di specie, la presenza di quelle oggettive situazioni di carattere straordinario, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi di cui al comma 4 di tale disposizione, e che avrebbero quindi dovuto giustificare, ai sensi del successivo comma 4-*bis*, la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive.

La sentenza impugnata ha escluso che la contribuente potesse beneficiare della disapplicazione della normativa dettata per le

società di comodo, avendo valutato che, nella fattispecie in esame, il disallineamento, rispetto ai valori minimi legali di redditività indicati dal legislatore, fosse frutto di libere scelte imprenditoriali - relative al consistente investimento immobiliare affrontato per ricavare un albergo ad una sola stella; all'esercizio stagionale dell'attività; alla politica tariffaria adottata per i primi esercizi - espressioni di strategia e politica aziendale e, pertanto, non integranti le oggettive situazioni di carattere straordinario comma 4-bis dell' art. 30 della l. n. 724/1994.

Con il motivo in decisione, ed a prescindere dalla sua rubricazione, la ricorrente, piuttosto che denunciare un vizio di violazione o falsa applicazione delle norme censurate, censura tale apprezzamento della CTR, cui contrappone la propria valutazione in fatto, ciò che non è consentito in questa sede di legittimità (se non nei ristretti limiti di cui al vizio ex art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ., non denunciato nel caso di specie).

Assume peraltro la ricorrente, nello stesso motivo, che la CTR avrebbe omesso tuttavia di considerare che la stessa contribuente, nel contesto delle «condizioni oggettive limitanti la redditività» (pag. 2 della sentenza impugnata) ha dedotto, producendo relativa documentazione, altresì una crisi del mercato turistico relativo al litorale veneto, sul quale è sito l'albergo *de quo*, caratterizzata da una flessione delle presenze di turisti.

Al riguardo, deve considerarsi che, secondo l'orientamento di questa Corte, in materia di società di comodo, l' "impossibilità", per situazioni oggettive di carattere straordinario, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, la cui prova è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Cass., 20/06/2018, n. 16204; Cass., 12/02/2019, n. 4019).

Le condizioni del mercato, quindi, costituiscono, nella fattispecie legale astratta in questione, un fatto la cui allegazione e prova era onere della contribuente. Pertanto quest'ultima, assumendo che il giudice *a quo* avrebbe ommesso, nella motivazione, di esaminare tale fatto controverso ed il documento che ne avrebbe dato prova, avrebbe dovuto proporre eventualmente il diverso motivo di ricorso ex art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ., non denunciato nel caso di specie, né con l'intestazione formale del motivo proposto, né con il suo contenuto concreto, *in parte qua* riferito alla violazione di legge e privo di puntuale riferimento all'eventuale carenza della motivazione.

Peraltro, ferma la rilevata causa d'inammissibilità, correlata alla specie di censura formulata, il motivo è, *in parte qua*, inammissibile anche perché, qualora il ricorrente, in sede di legittimità, denunci l'omessa valutazione di prove documentali, per il principio di autosufficienza ha l'onere non solo di trascrivere il testo integrale, o la parte significativa del documento nel ricorso per cassazione, al fine di consentire il vaglio di decisività, ma anche di specificare gli argomenti, deduzioni o istanze che, in relazione alla pretesa fatta valere, siano state formulate nel giudizio di merito, pena l'irrelevanza giuridica della sola produzione, che non assicura il contraddittorio e non comporta, quindi, per il giudice alcun onere di esame, e ancora meno di considerazione dei documenti stessi ai fini della decisione (Cass., 21/05/2019, n. 13625).

Nel caso di specie, la ricorrente, oltre a non riprodurre, neppure in parte, la documentazione dalla quale dovrebbe trarsi la prova dell'assunta crisi di mercato, neppure ha specificato, nel corpo del motivo, le connotazioni (cronologiche, territoriali, dimensionali) di quest'ultima, la cui illustrazione appare indispensabile al fine di vagliare la natura decisiva dello stesso fatto.

Il terzo motivo è quindi inammissibile.

4. Con il quarto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia che il giudice *a quo* avrebbe violato o falsamente applicato l'art. 30, comma 1, num. 6-*sexies*), della l. n. 724 del 1994, per il quale le disposizioni del primo periodo dello stesso articolo non si applicano alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Assume infatti la ricorrente che, risultando essa congrua e coerente nell'anno d'imposta in questione, la CTR avrebbe dovuto derivante la conseguente inapplicabilità dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994, con esclusione pertanto della sua qualificazione come "società di comodo" e della conseguente presunzione legale del reddito minimo imponibile.

Tuttavia, questa Corte ha già avuto modo di precisare che, in tema di accertamento fondato su studi di settore, la causa di esclusione della presunzione di non operatività delle società di mero godimento (cd. società di comodo) prevista dall'art. 30, comma 1, n. 6-*sexies* della l. n. 724 del 1994, è una norma sostanziale, idonea ad incidere direttamente sulla decisione di merito, sicché è priva di efficacia retroattiva (Cass., 17/07/2018, n. 18912).

Pertanto, la causa di esclusione della congruità e coerenza delle società ai fini degli studi di settore, prevista dall'art. 30, comma 1, num. 6-*sexies*, introdotta dall'art. 1, comma 128, lett. c), della legge della legge 24 dicembre 2006, n. 244, con effetto dall'1 gennaio 2008, non avendo natura neppure *latu sensu* processuale, non è applicabile all'anno d'imposta 2006, oggetto dell'avviso d'accertamento controverso, emesso nel 2009.

Il motivo è quindi infondato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a

debito.

Così deciso in Roma, il 24 settembre 2019

Il Presidente