

Cassazione civile sez. trib., 21/05/2025, n. 13583

RILEVATO CHE

la societ  contribuente impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ne rideterminava il reddito di impresa per il periodo di imposta 2009 sulla base del c.d. test di operativit  valorizzando il dato delle immobilizzazioni materiali indicato nei bilanci presentati dalla stessa societ  per gli anni 2007, 2008 e 2009, nonch  ulteriore documentazione contabile fornita dalla parte per il 2009; in esito alla rielaborazione il reddito dichiarato risultava inferiore a quello minimo determinato in funzione di componenti patrimoniali individuati ex art. 30 c. 3 L. n. 724 del 1994 non avendo la societ  presentato alcuna istanza di disapplicazione e avendo peraltro compilato in modo errato i rigli da RF74 a RF83 della dichiarazione unico SC;

il giudice di primo grado accoglieva il ricorso;

appellava l'Agenzia e il giudice di appello con la sentenza qui gravata ha confermato la pronuncia della CTP;

ricorre a questa Corte l'Amministrazione finanziaria con atto affidato a tre motivi di doglianza;

resiste con controricorso la societ  MARGHERITA Srl;

CONSIDERATO CHE

il primo motivo, incentrato sulla rilevanza e valutazione degli immobili siti in via (Omissis), deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994 e dell'art. 2697 c.c., dell'art. 110 del TUIR in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la Commissione Tributaria regionale erroneamente ritenuto che non sarebbe stato possibile prendere a riferimento il valore civilistico in quanto non era stata effettuata la rivalutazione ai fini fiscali; sostiene l'Agenzia delle entrate che non avendo la societ  mai opposto al valore fiscale un proprio valore civilistico, bene poteva utilizzarsi ai fini del c.d. test di operativit  il valore delle immobilizzazioni materiali indicate nel bilancio civilistico;

il motivo si rivela infondato;

come si evince dalla sentenza impugnata, l'art. 30 della L. n. 724 del 1994 di valore inerisce essenzialmente le unit  immobiliari site alla via (Omissis) di F, per le quali l'Ufficio, come

visto, ha utilizzato il valore risultante da bilancio pari complessivamente ad Euro 2.040.000 nel 2007 corrispondente a quello stimato nella perizia effettuata ai sensi degli art. 2500-ter e 2465 c.c. in sede di trasformazione di MARGHERITA da società di persone a società di capitali (avvenuta con atto del 9 ottobre 2007); il giudice d'appello ha escluso la correttezza di tale modalità operativa, facendo leva sulla neutralità fiscale dell'operazione di trasformazione, in virtù della quale avendo la Società effettuato la rivalutazione dei beni ai soli fini civilistici, per effetto della trasformazione ai fini del computo del test di operatività andavano considerati i valori fiscalmente rilevanti degli stessi;

la statuizione è conforme a diritto;

l'art. 30, comma 2, L. n. 724/94 stabilisce che Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi;

l'art. 110, comma 1, del t.u.i.r. prevede che Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente c) il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito;

conformemente all'accertamento del giudice d'appello, in ricorso si rileva che l'Ufficio ha assunto, ai fini del test di operatività, il valore di Euro 2.040.000 in coerenza con il disposto dell'art. 2500-ter c.c. (così si legge a pag. 17); e, secondo l'art. 2500-ter, il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma di legge;

in realtà, sul piano civilistico, la trasformazione della società, regolata dagli artt. 2498-2500 cod. civ., si sostanzia in un mutamento della natura giuridica della società e comporta la modificazione dell'atto costitutivo della società trasformata, ma non la nascita di un nuovo soggetto che si sostituisce a quello precedente. A differenza della disciplina anteriore al provvedimento di riforma che disciplinava unicamente l'istituto della cd. trasformazione progressiva l'attuale normativa civilistica prevede la trasformazione progressiva, da società di persone in società di capitali (artt. 2500-ter e 2500-quinquies cod. civ.), la trasformazione involutiva (regressiva) (art. 2500-sexies cod. civ.), da società di capitali in società di persone, e le trasformazioni eterogenee, da società di capitali in enti associativi non societari (art. 2500-septies cod. civ.) e da enti associativi non societari in società di capitali (art. 2500-octies cod. civ.);

• sul piano fiscale, tuttavia, l'art. 170 t.u.i.r. statuisce espressamente che la trasformazione della società non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed il valore di avviamento. Ciò significa che la trasformazione è un'operazione fiscalmente neutra che presuppone il rispetto della continuità dei valori contabili e che non comporta, di conseguenza, l'emergere di componenti positivi o negativi del reddito d'impresa (in termini, Cass. n. 30228/2018);

• la neutralità fiscale riguarda sia i maggiori, sia i minori valori iscritti rispetto a quelli storici dei beni presenti nel bilancio della società trasformata;

• per conseguenza, nel caso in cui la relazione di stima evidenzia maggiori valori rispetto a quelli di iscrizione in bilancio, essi, anche se recepiti nella contabilità della società trasformata, originano plusvalori non imponibili ai sensi dell'art. 110, comma 1, lettera c), del t.u.i.r.;

• nel caso inverso, in cui alcuni beni vengono svalutati, le corrispondenti minusvalenze non sono deducibili;

• tale principio generale, che informa l'intero sistema del reddito di impresa, ed è volto a garantire la irrilevanza tributaria delle operazioni di riorganizzazione societaria, al fine di non ostacolare i processi di adattamento delle stesse alle situazioni in cui esse esercitano la loro attività ai fini di accrescerne la competitività, viene confermato dalle previsioni normative via via introdotte in tema di rivalutazione dei beni d'impresa;

• ad esempio, secondo il collegato alla Finanziaria 2000 e la Finanziaria 2002, sul maggior valore dei beni iscritti in bilancio, era dovuta un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRPEG ed IRAP pari al 19% per i beni ammortizzabili e al 15% per i beni non ammortizzabili e per le partecipazioni di controllo e di collegamento immobilizzate. Nel comma 2 dell'art. 3 della Finanziaria 2002, era espressamente stabilito che il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. L'art. 5 del regolamento attuativo della rivalutazione ex legge Finanziaria 2002 prevedeva, altresì, la proroga della disposizione di cui all'art. 14 della legge 342 del 2000, che stabilisce il riconoscimento anche ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in contabilità ai soli fini civilistici;

• in altri termini, ogni volta in cui si attribuisce rilevanza a una operazione di rivalutazione, anche al di fuori di un contesto di riorganizzazione societaria, lo si esprime espressamente previsto stabilendo altresì il pagamento, in tali casi, di una connessa imposta sostitutiva;

• non coglie allora nel segno la tesi dell'Agenzia in base alla quale la contribuente avrebbe dovuto dar prova di un costo fiscale diverso da quello civilistico, che, in base all'accertamento compiuto dalla CTR, e non contestato, anzi ammesso in fatto, era stato calibrato sul valore stimato in sede di perizia di trasformazione;

infine, si rammenta che in base all'art. 15 del D.L. n. 185 del 2008 il contribuente poteva scegliere di rideterminare il valore dell'immobile soltanto ai fini civilistici oppure anche fiscalmente, corrispondendo un'imposta sostitutiva del 3% (per i beni ammortizzabili) o dell'1,5% (per i beni non ammortizzabili). In questo caso, tuttavia, l'efficacia fiscale era differita al quinto periodo d'imposta successivo a quello di rivalutazione che, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, corrisponde al 2013;

la stessa Agenzia delle Entrate sulla determinazione dei ricavi minimi era già intervenuta con la circolare n. 11/E del 2009 precisando che, in presenza di immobili rivalutati ex D.L. n. 185 del 2008, le risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti deve avvenire distinguendo tra il valore non rivalutato, da applicarsi fino al 2012 (quindi anche nel presente caso) e il valore fiscalmente rilevante, da utilizzare invece a decorrere dal 2013;

alla luce delle ridette osservazioni, deriva che non era possibile attribuire rilevanza ai fini impositivi, quindi, anche per quanto concerne l'applicabilità del c.d. "test di operatività", al ridetto valore di bilancio corrispondente, come dinanzi evidenziato, a quello stimato nella relazione redatta a norma dell'art. 2500-ter c.c.;

il secondo motivo, con riguardo all'immobile di S, deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 c. 4-bis L. n. 724 del 1994, in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., per avere erroneamente la sentenza impugnata ritenuto correttamente contabilizzato tra le rimanenze e quindi non rilevante ai fini della disciplina delle società c.d. "di comodo" l'immobile in questione poiché tale appostazione in bilancio dipenderebbe dalla scelta strategica dell'imprenditore, risultando comunque irrilevante la condizione di inagibilità dell'immobile stesso;

il motivo "fondato";

la CTR ha accertato come l'apposizione in bilancio del bene tra le rimanenze costituisca una scelta strategica della società, senza peraltro trarre da tale considerazione in fatto (intoccabile in questa sede di legittimità) la naturale conseguenza giuridica quanto all'applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 30 L. n. 724 del 1994;

proprio tale scelta, infatti, è sintomo dell'inerzia consapevolmente abbracciata dalla società in relazione all'immobile in questione; è evidente che chi mantiene il bene in condizione di inagibilità in forza di un comportamento volontario non si trova in alcuna situazione di natura oggettiva atta a precludere, appunto oggettivamente, la produzione di reddito;

il terzo motivo, che si appunta sull'immobile di Lido di Spina Comacchio si duole della violazione o falsa applicazione degli artt. 2 e 35 c. 3 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112, 115 e 277 c.p.c. in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la pronuncia di secondo grado affermato che l'unità immobiliare di Lido di Spina può reputarsi nella disponibilità

dei soci, senza per² trarre da tale affermazione la rilevanza di detto bene ai fini della applicazione del c.d. "test di operativit ";

anche tale motivo   fondato;

l'affermazione relativa alla acclarata disponibilit  del bene in capo ai soci, corretta o meno, doveva invero condurre la CTR a verificare la sussistenza o meno della operativit  della societ , in forza del test in argomento in parte qua, mentre invece la pronuncia impugnata   andata di opposto avviso;

pertanto, in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata   cassata con rinvio al giudice del merito limitatamente a tali profili di doglianza; questi proceder  a nuovo accertamento in fatto con riguardo ai beni di cui si   detto nel senso in motivazione ai fini del c.d. "test di operativit " come previsto dall'art. 30 L. n. 724 del 1994;

i restanti profili di doglianza di cui al primo motivo sono invece rigettati;

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso;

rigetta il primo motivo;

cassa la sentenza impugnata limitatamente ai profili di cui ai motivi oggetto di accoglimento e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione che provveder  anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimit .

Cos  deciso in Roma il 12 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 21 maggio 2025.

Campi meta

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Massima : *In tema di ricorso per cassazione avverso sentenze in materia di "test di operatività" per le società di comodo, è rigettato il motivo che contesti la legittimità della decisione del giudice di merito di considerare, per il computo del reddito minimo presunto, esclusivamente i valori fiscalmente riconosciuti degli immobili, anche in presenza di maggiori valori civilistici derivanti da operazioni di trasformazione societaria fiscalmente neutre non assoggettate ad imposta sostitutiva.*

Supporto Alla Lettura :

RICORSO PER CASSAZIONE

Il ricorso per cassazione (artt. 360 e ss. c.p.c.) è un mezzo di impugnazione ordinario che consente di impugnare le sentenze pronunciate in unico grado o in grado d'appello, ma solo per errori di diritto, non essendo possibile dinanzi alla Suprema Corte valutare nuovamente il merito della controversia come in appello. Di solito è ammessa solo la fase rescindente in quanto il giudizio verte sull'accertamento del vizio e sulla sua eventuale cassazione, il giudizio rescissorio spetta al giudice di rinvio. Solo nel caso in cui non dovessero risultare necessari ulteriori accertamenti in cassazione, avvengono entrambi i giudizi. La sua proposizione avviene nel termine (perentorio) di 60 giorni (c.d. termine breve), è previsto un ulteriore termine (c.d. lungo) che scade 6 mesi dopo la pubblicazione della sentenza. Per quanto riguarda i motivi di ricorso l'art. 360 c.p.c dispone che le sentenze possono essere impugnate:

- per motivi attinenti alla *giurisdizione*,
- per violazione delle *norme sulla competenza*, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- per *violazione o falsa applicazione di norme di diritto* e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- per *nullità della sentenza o del procedimento*;
- per *omesso esame circa un fatto decisivo* per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Inoltre può essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale se le parti sono d'accordo per omettere l'appello (art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c.), mentre non sono immediatamente impugnabili per cassazione le sentenze che decidono di questioni insorte senza definire, neppure parzialmente, il giudizio, in questo caso il ricorso può essere proposto senza necessità di riserva quando sia impugnata la sentenza che definisce, anche parzialmente il giudizio. Il ricorso per cassazione è inammissibile (art. 360 bis c.p.c) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa, oppure quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo. A pena di inammissibilità sono previsti determinati requisiti di forma:

- la sottoscrizione da parte di un avvocato iscritto in apposito albo e munito di procura speciale;

- l'indicazione delle parti;

- l'illustrazione sommaria dei fatti di causa;

- l'indicazione della procura se conferita con atto separato e dell'eventuale decreto di

Giurispedia.it