

Civile Sent. Sez. 5 Num. 4151 Anno 2025

Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI

Relatore: LA ROCCA GIOVANNI

Data pubblicazione: 18/02/2025



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8060/2014 R.G. proposto da:

FEUDI DI SAN GREGORIO AZIENDE AGRICOLE SPA,
elettivamente domiciliata in ROMA VIA G PAISIELLO 33, presso lo
studio dell'avvocato STUDIO DI TANNO E ASSOCIATI (-)
rappresentata e difesa dall'avvocato NICASTRO ROSAMARIA
(NCSRMR66E51D643U);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO .
(ADS80224030587) che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso la SENTENZA di COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. SALERNO n.
622/2013 depositata il 15/10/2013.

Udita la relazione svolta nell'udienza pubblica del 06/11/2024 dal
Consigliere GIOVANNI LA ROCCA.

Sentito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
Generale Stefano Pepe, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Sentiti l'avv. Rosamaria Nicastro per la ricorrente e l'avv. dello Stato Angelo De Curtis per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ha notificato alla Vigna Ottieri s.r.l., successivamente incorporata dalla Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., un avviso di accertamento con cui, in relazione al periodo di imposta 2008, ha contestato la qualità di società di comodo.

2. Contestualmente, l'Agenzia ha recuperato le maggiori imposte dirette non versate e, per quanto rileva in questo giudizio, ha disconosciuto il credito IVA di euro 42.108,00, esposto in dichiarazione e utilizzato nell'esercizio successivo, a causa della mancato effettuazione, per tre periodi di imposta successivi, di operazioni rilevanti ai fini dell'IVA per un importo pari o superiore a quello risultante dall'applicazione dei criteri dettati per il test di operatività ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994.

3. La contribuente ha impugnato l'avviso e la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Avellino ha respinto l'impugnazione con sentenza n. 123/4/12 del 18 aprile 2012.

4. A seguito della proposizione dell'appello la Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Campania, con sentenza n. 622/04/13 del 15 ottobre 2013, ha rigettato il gravame, ritenendo che non fosse stato superato il test di operatività.

5. Avverso tale decisione la società ha proposto ricorso per cassazione, notificato il 27 marzo 2014, affidato a cinque motivi.

6. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

7. Con ordinanza del 19.5.2022, n. 16091, questa Corte ha sospeso il giudizio per sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea questioni pregiudiziali sulla compatibilità con la normativa unionale dell'art. 30, comma 4, della L. n. 724 del 1994.

8. Con sentenza del 7.3.2024, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (resa nella causa C- 341/22) si è pronunciata sulle proposte questioni pregiudiziali.

9. La società ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 18, par. 4, e 27, par. 1-4 Direttiva n. 77/388/CEE, per aver la sentenza impugnata ritenuto che la contribuente fosse decaduta dal diritto di "riportare" a nuovo l'eccedenza del credito IVA esposta in dichiarazione, benché una siffatta deroga all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta non sia contemplata dalla normativa dell'Unione europea.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione del disposto dell'art. 112 c.p.c. perché lo *status* di società non operativa è stato riconosciuto sulla base di presupposti differenti da quelli indicati nell'atto impugnato.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 6, 20 e 21 del d.P.R. n. 633/1972 laddove la CTR ha escluso alcune fatture dal calcolo del volume d'affari IVA.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 30 comma 4, secondo periodo, l. n. 724/1994 e 17 Direttiva n. 77/388/CEE (oggi artt. 9 e 168 Direttiva n. 2006/112/CE), laddove la CTR ha ritenuto che il mancato superamento del test di operatività dimostrasse la qualità di società non operativa della società, costituita al solo fine di conseguire un vantaggio fiscale, mentre gli *asset* immobiliari della Vigne Ottieri srl erano stati concessi in uso a titolo oneroso alla Feudi di San Gregorio spa.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 5 comma 4 d.lgs. n. 471/1997, come interpretato alla luce del principio di proporzionalità, laddove la CTR ha "tacitamente" riconosciuto la legittimità della sanzione irrogata ai sensi dell'art. 5 comma 4 d.lgs. n. 471/1997.

6. Il primo motivo, in riferimento al quale sono state sottoposte alla Corte di giustizia le questioni pregiudiziali, è fondato, gli altri restano assorbiti.

7. Con questo motivo la ricorrente ha evidenziato che il diritto alla detrazione dell'IVA non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni, fatti salvi i casi espressamente previsti dalla direttiva IVA e rammenta che il riconoscimento di tale diritto è funzionale a garantire la neutralità dell'imposta nei confronti dei soggetti passivi i quali non devono rimanere gravati dal tributo nella misura in cui compiono a valle operazioni imponibili, a prescindere dagli scopi e dai risultati dell'attività economica e anche indipendentemente dall'inizio dello svolgimento dell'attività medesima.

8. Con la sentenza 7 marzo 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole spa, in causa C-341/22, ha stabilito che *«L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone»*; inoltre, ha stabilito che *«L'articolo*

167 della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, a causa dell'importo, considerato insufficiente, delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA effettuate da tale soggetto passivo a valle».

8.1. La Corte di giustizia ha altresì affermato: 1) *«l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non può condurre a negare la qualità di soggetto passivo IVA al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale, la quale soglia corrisponde ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui tale persona dispone»* (par. 25) posto che per determinare la qualità di soggetto passivo rileva *«esclusivamente il fatto che detta persona eserciti effettivamente un'attività economica e ... sfrutti un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità»* (par. 23); 2) *«nessuna disposizione della direttiva IVA subordina il diritto a detrazione al requisito che l'importo delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, effettuate a valle da un soggetto passivo nel corso di un determinato periodo, raggiunga una certa soglia» e, anzi, al contrario, «il diritto alla detrazione dell'IVA è garantito, purché ricorrano le condizioni richieste ... indipendentemente dai risultati delle attività economiche del soggetto passivo interessato»* (par. 31), fatta salva l'ipotesi in cui ricorra una frode o un abuso del diritto (come delineati dai par. da 33 a 36 della sentenza); 3) l'art. 30 della legge n. 724/1994 assolve alla funzione di disincentivare le evasioni e, a tal fine, si basa sulla presunzione per cui, quando l'importo delle operazioni effettuate a valle da una società in un determinato periodo d'imposta non raggiunge una

soglia (calcolata applicando i criteri previsti dalla norma), la società non è operativa salvo che essa «*non riesca a dimostrare che elementi oggettivi giustificano l'impossibilità di raggiungere la soglia*» (par. 38), da cui l'impossibilità di esercitare il diritto di detrazione; 4) tuttavia, tale presunzione, si fonda «*su un criterio, quello di una soglia di ricavi, che è estraneo a quelli richiesti ai fini della dimostrazione di un'evasione o di un abuso*» poiché prescinde da una valutazione «*della realtà effettiva delle operazioni rilevanti ai fini IVA*» ed è ancorata solo al parametro della «*valutazione del volume*» degli affari (par. 39), sicché essa «*eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di prevenire le evasioni e gli abusi*» (par. 42).

9. Se l'art. 30 l. n. 724 del 1994 va disapplicato, non potendosi far derivare la privazione del diritto di detrazione dall'entità delle operazioni realizzate dalla contribuente ma solo ove la situazione sia riconducibile ad una frode o ad un abuso, alla luce degli stessi principi affermati dalla Corte unionale, il motivo deve essere accolto con rinvio per le ulteriori verifiche imposte in attuazione della citata decisione, rimesse al giudice nazionale che dovrà altresì considerare tutte le circostanze che, secondo l'Ufficio, hanno giustificato il diniego del rimborso.

10. Invero, il diritto di detrazione va riconosciuto se: a) nel corso del periodo d'imposta controverso, in relazione al quale l'autorità tributaria ha reputato la società non operativa, la stessa abbia effettivamente esercitato un'attività economica (indipendentemente dallo scopo o dai risultati), intesa come comprensiva di ogni attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità; b) la società medesima abbia impiegato i beni e servizi acquistati per le sue operazioni soggette ad imposta, e ciò indipendentemente dai risultati delle attività economiche; c) le operazioni non si inseriscano in una frode (connotata anche

soggettivamente secondo il consolidato principio per cui la parte sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una evasione) o non integrino, ai fini unionali, un abuso, inteso anche, come si esprime la sentenza della CGUE (v. par. 33-36), quale "realizzazione di una costruzione artificiosa". Con riguardo ai punti a) e b), inoltre, va sottolineato che la detrazione dell'imposta può spettare anche in assenza di operazioni attive, ossia con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché esse siano finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica (v. Cass. n. 25635 del 2022; Cass. n. 23994 del 2018).

11. Va precisato, sul punto, che non viene introdotto un nuovo ambito o tema di prova ma viene assolta l'esigenza del necessario accertamento della realtà concreta, la cui doverosità è diretta conseguenza ed applicazione della disciplina unionale e della sentenza della Corte di giustizia, accertamento che la disposizione in rilievo – e qui disapplicata – mirava, con una modalità incoerente e lesiva dei principi unionali, a far ritenere presunto. Né, del resto, si poneva, a monte dell'originaria contestazione, la necessità di una ulteriore e specifica contestazione di carenza di effettività dell'attività economica ovvero di una frode e/o di un abuso posto che la ricorrenza degli indici contemplati dall'art. 30 l. n. 724/1994 era idonea a fondare (sia pure illegittimamente) una presunzione in sé esaustiva dell'inconsistenza dell'attività economica perché apparente, in frode od artificiosa (v. Cass. n. 24416 del 2024; Cass. n. 24442 del 2024; Cass. n. 22249 del 2024).

12. Conclusivamente, accolto il primo motivo, assorbiti gli altri, la sentenza deve essere cassata con rinvio al giudizio del merito per gli accertamenti indicati.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa di conseguenza la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa

composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 06/11/2024.