



LA CORTE DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE TRIBUTARIA

Composta da

Avvisi accertamento
rideterminazione reddito
d'impresa – Società di
comodo – Incensurabilità
scelte imprenditoriali

Lucio Napolitano	· Presidente -	Oggetto
Lucio Luciotti	· Consigliere -	R.G.N. 11710/2021
Roberto Succio	· Consigliere -	Cron.
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	· Consigliere-	CC – 05/07/2022
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 11710/2021 proposto da:

Agenzia delle Entrate (C.F.: (omissi (omissis)), in persona del Direttore Centrale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (omissis) e presso la stessa domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore* (omissis) , con sede in (omissis) (omissis) , rappresentata e difesa, anche disgiuntamente tra loro, dagli Avv.ti (omissis)

del foro di

Roma ed elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in (omissis)



(omissis)

giusta procura speciale in calce al

ricorso;

- controricorrente -

-avverso la sentenza n. 1100/05/2020 emessa dalla CTR Emilia Romagna il 21/10/2020 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Ritenuto in fatto

1. La (omissis) proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Forlì avverso tre avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio aveva rideterminato il reddito di impresa per gli anni d'imposta 2012, 2013 e 2014, riconducendolo a quello minimo previsto per le società di comodo, ed aveva richiesto il pagamento del credito IVA utilizzato in compensazione nei vari anni e di quello esposto nella dichiarazione 2014, perché la società, che svolgeva attività immobiliare, veniva considerata non operativa.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso.

3. Sull'appello dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna rigettava il gravame, evidenziando che la contribuente aveva spiegato le ragioni delle proprie scelte imprenditoriali (in particolare, il non aver alienato o locato i 20 garages in precedenza acquistati) ed il legame tra l'acquisto dei garages e la costruzione degli appartamenti, dimostrando altresì che una eventuale cessione degli stessi, in assenza della realizzazione dei pertinenti edifici costruendi, sarebbe avvenuta ad un prezzo sensibilmente inferiore a quello di acquisto e, quindi, si sarebbe rivelata antieconomica.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di tre motivi. La (omissis) ha resistito con controricorso.

5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2772, 2729, 2423 e 2424 bis, comma 1, c.c., in relazione



all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR valutato i numerosi elementi presuntivi richiamati dall'Ufficio a sostegno della pretesa impositiva, ritenendo prevalenti quelli offerti dalla parte privata, e per aver la CTR erroneamente, a suo dire, inquadrato sul piano contabile i 20 garages tra le immobilizzazioni in corso (anziché tra quelle materiali).

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 30 l. n. 724/1994, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che le contestazioni dell'Ufficio si riferivano ai garages già finiti e commerciabili acquistati dalla società nel v (omissis) , e non agli immobili in corso di costruzione sul porto canale di (omissis)

3. I due motivi, da trattarsi congiuntamente, siccome strettamente connessi, sono inammissibili, atteso che non attingono la *ratio decidendi* sottesa alla pronuncia impugnata, e, comunque, infondati.

Invero, la CTR ha affermato che l'Ufficio, pur potendo contestare le scelte operate dalla società nella classificazione delle operazioni ai fini del bilancio (e, quindi, valutare se l'acquisto dei garages andasse inserito tra le immobilizzazioni in corso o tra quelle materiali), non poteva entrare nelle scelte imprenditoriali, ritenendo che un contribuente debba obbligatoriamente adottare quelle che, anche se contrarie alle regole economiche, consentano di non incorrere nella applicabilità della normativa delle società non operative. In ogni caso, ha aggiunto la CTR, la contribuente aveva chiarito le difficoltà incontrate nello svolgimento dell'attività imprenditoriale, derivanti da fatti oggettivi (impossibilità di cedere il costruendo complesso immobiliare, impossibilità di continuare i lavori per mancanza di liquidità per effetto del commissariamento della banca che aveva finanziato l'operazione, impossibilità di ottenere il rilascio del cantiere da parte dell'appaltatore), che avevano determinato scelte imprenditoriali logiche, sotto il profilo economico.

Orbene, la prima affermazione si presta al rilievo secondo cui, in tema di società di comodo, non 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 (Sez. 5, Sentenza n. 36365 del 23/11/2021).

Tuttavia, sempre in tema di società di comodo, questa Corte ha in più occasioni chiarito che, in caso di mancato superamento del test di operatività, anche in seguito alle modifiche apportate all'art. 30 della l. n. 724 del 1994 dalla l. n. 296 del 2006, permane la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione legale della finalità elusiva delle società non operative attraverso la prova contraria qualificata dalla ricorrenza di una situazione oggettiva a sé non imputabile che ha reso impossibile il conseguimento di ricavi e la produzione di reddito entro la soglia minima stabilita *ex lege*, non essendo a tal fine necessario esperire preventivamente il rimedio precontenzioso dell'interpello disapplicativo (cfr., di recente, Sez. 5, Ordinanza n. 4946 del 24/02/2021).

In particolare, l'impossibilità per l'impresa di conseguire il reddito minimo secondo il meccanismo di determinazione di cui all'art. 30, comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994, 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 (Sez. 5, Ordinanza



n. 24314 del 03/11/2020; conf. Sez. 5, Ordinanza n. 17590 del 21/06/2021). Si è altresì chiarito che "l'impossibilità" per l'impresa di conseguire il reddito minimo presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all'art. 30, comma 4-bis, della l. n. 724 del 1994, per situazioni oggettive di carattere straordinario - la cui prova è a carico del contribuente - non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi, cioè, riguardo alle effettive condizioni del mercato (Sez. 5, Sentenza n. 16204 del 20/06/2018 e Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4019 del 12/02/2019). Ed è ciò che è avvenuto nel caso di specie, traducendosi, di fatto, a ben vedere, le ulteriori censure sollevate dalla ricorrente in una inammissibile sollecitazione a rivalutare le risultanze istruttorie. Senza tralasciare che, essendosi in presenza di una cd. doppia conforme (non avendo la ricorrente neppure dedotto che le due sentenze di merito siano state fondate su differenti ragioni di fatto), una eventuale doglianza sul piano motivazionale si sarebbe rivelata, ai sensi del quarto comma dell'art. 348 ter c.p.c., inammissibile.

D'altra parte, coerente sul piano logico e corretta dal punto di vista giuridico si rivela la ulteriore considerazione, espressa dalla CTR, secondo cui, per quanto il legame giuridico, all'esito del d.l. n. 5/2012 che aveva di fatto eliminato il divieto di vendere le aree destinate a parcheggio separatamente dagli appartamenti, era venuto meno, il legame economico tra l'acquisto dei garages e gli erigendi appartamenti non era cessato (atteso che del tutto antieconomica si sarebbe rivelata la scelta di alienare i garages senza i pertinenti appartamenti ad un prezzo di euro 10.000,00 l'uno, nonostante nel 2006 fossero stati acquistati a fronte di un corrispettivo di euro 28.000,00 l'uno), sicchè corretto si rivelava l'inserimento dei garages in bilancio tra le immobilizzazioni in corso (anziché tra quelle materiali).

4. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 57 d.lgs. n. 546/1992 e 2697, 2772 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR basato le proprie conclusioni su elementi (la dichiarazione di fallimento della società che aveva costruito il " (omissis) e la messa all'asta di



garages nello stesso complesso, avvenuta nel 2018 per il prezzo di euro 10.000,00 l'uno) forniti dalla parte solo nel corso del giudizio di appello e che, peraltro, non escludevano la possibilità per la contribuente di alienare, senza nessuna perdita ingente, i garages di sua proprietà negli anni 2012, 2013 e 2014.

4.1. Il motivo è infondato.

Avuto riguardo alla censura circa la intempestività di produzione dei documenti, va evidenziato che, in tema di contenzioso tributario, l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'art. 345 c.p.c., sebbene tale attività processuale debba essere esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato d.lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1. Del resto, trattavasi di documenti sopravvenuti (essendo stata la sentenza della CTP emessa in data 27.11.2017, sebbene depositata il 25.1.2018) al giudizio di primo grado (risalendo al 29.11.2017 - la declaratoria di fallimento della "I Navali s.r.l." - e all'ottobre del 2018 - le vendite all'asta dei garages -) che, come tali, potevano essere prodotti solo nel giudizio d'appello.

Con riferimento alla possibilità di alienare i garages negli anni 2012, 2013 e 2014, pur prescindendosi dagli erigendi fabbricati, ad un prezzo sensibilmente superiore ai 10.000 euro l'uno, l'Agenzia si è limitata a formulare una previsione del tutto apodittica, completamente sganciata da elementi oggettivi.

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 quater, dPR 30 maggio 2002, nr. 115 (Cass. Sez. 6 - Ordinanza nr. 1778



del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso delle spese relative al presente giudizio, che liquida in complessivi euro 7.800,00 per compensi ed € 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della VI-V Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, tenutasi il 5.7.2022.

Il Presidente

Dott. Lucio Napolitano

