Sentenza del 23/11/2021 n. 36365 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Puglia rigettava l'appello proposto dalla società M.L. s.a.s. di L. V. e G. (già M.L. & C. s.a.s.) e dai soci M.L. e L.D. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari (n. 88/6/2013), che aveva respinto il ricorso presentato dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno 2006, ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, che l'aveva qualificata come società di comodo. In particolare, il giudice d'appello ha evidenziato che il mancato superamento da parte della contribuente del test di operatività era derivato dalla assenza di strategie produttive, in quanto, pur essendo stata costituita la società il 6 novembre 2002, tuttavia, nonostante la probabile perdita del terreno a seguito dell'inizio della procedura espropriativa in data 1 agosto 2003 da parte del Comune di Turi, non era stata mai attivata una strategia alternativa. La contribuente si era limitata a depositare un contratto di affitto privo delle firme delle parti e degli elementi essenziali, stipulato il 28 novembre 2005, con il socio di maggioranza, detentore del 70,69% del capitale sociale, oltre ad un contratto preliminare di vendita al consorzio, di cui la società faceva parte, la cui efficacia era subordinata all'esito della procedura espropriativa.

2. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione la società ed i soci.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la società ed i soci deducono la "nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". Invero, per i ricorrenti, nonostante fosse stata invocata sin dal ricorso introduttivo la disapplicazione della normativa per le società di comodo, evidenziando l'impossibilità di esercitare l'oggetto sociale e conseguire maggiori ricavi per causa ad essa non imputabile, mentre avevano depositato, solo a corredo delle difese, documentazione attestante il tentativo di mutare gli obiettivi imprenditoriali, il giudice d'appello si sarebbe pronunciato solo su quest'ultimo aspetto, e non, invece, sulla "situazione oggettiva" che aveva determinato tale impedimento.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. In realtà, il giudice d'appello ha affrontato espressamente entrambe le questioni, sia quella attinente alla sussistenza o meno di situazioni oggettive di impossibilità di superamento del test di operatività, in ragione "dell'inclusione del terreno, nell'anno 2003, nella zona del piano

insediamenti produttivi del Comune di Turi, con conseguente sottoposizione al procedimento di espropriazione" (cfr. pagina 4 della motivazione del giudice d'appello), sia quella afferente all'assenza di scelte imprenditoriali, dopo il verificarsi del mutamento di destinazione del terreno di proprietà (" la società, nonostante la minaccia della perdita espropriativa del terreno per finalità pubbliche, nel periodo considerato, non ha messo in atto attività produttive").

Entrambi gli aspetti della doglianza della società e dei soci sono stati quindi oggetto di specifico esame e di espressa decisione dalla Commissione tributaria regionale.

2. Con il secondo motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano la "violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, come modificato dal D.L. n. 223 del 2006, art. 25, denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". In particolare, la società ed i soci hanno rilevato che vi è stato il cambio di destinazione della zona di inserimento del fondo di proprietà, da zona agricola in zona piano incrementi produttivi (PIP) e, dunque, in zona industriale, sicchè sussistevano le oggettive situazioni impeditive del superamento del test di operatività. Le difficoltà burocratiche ed amministrative rappresentano, infatti, situazioni oggettive impeditive per la realizzazione di ricavi. Il giudice d'appello si sarebbe discostato dai principi giurisprudenziali di legittimità, che valorizzano, ai fini della sussistenza delle ragioni obiettive impeditive del raggiungimento del reddito, ai fini della disapplicazione della disciplina delle società di comodo, l'assenza delle necessarie autorizzazioni amministrative.

3. Con il terzo motivo di impugnazione i ricorrenti si dolgono della "nullità della sentenza per violazione dell'art. 116 c.p.c.. Denunzia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, e dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Il giudice d'appello non avrebbe valutato tutte le prove offerte dai contribuenti a sostegno della difficoltà burocratiche intervenute successivamente alla costituzione della società, oltre che delle scelte imprenditoriali alternative posta in essere dalla stessa. E' stato, infatti, depositato un contratto di affitto del terreno, oltre ad un contratto preliminare di vendita al Consorzio Imprese Produttive Turesi, condizionato dall'esito della procedura espropriativa.

4. Con il quarto motivo di impugnazione i ricorrenti deducono la "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115 del c.p.c.. Denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". Il giudice d'appello avrebbe altresì violato l'art. 2697 c.c. e l'art. 115 c.p.c., non avendo ritenuto valida la prova fornita dalla società e dai soci del tentativo di utilizzare il terreno di proprietà, nonostante la minaccia della modifica di destinazione urbanistica del fondo e della sua conseguente espropriazione, ritenendo irrilevante "il deposito di un contratto di fitto privo di firme", pur in assenza di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate, oltre alla esistenza della prova della sua registrazione presso il competente ufficio finanziario. In sede di appello sono stati depositati, oltre al contratto di affitto del terreno, l'interrogazione della registrazione all'Agenzia delle entrate, le copie conformi del libro Iva e del libro giornale della società, oltre alle fatture dei canoni di locazione.

5. Con il quinto motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano la "nullità della sentenza per violazione dell'art. 91 c.p.c.. Denuncia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". Il giudice d'appello avrebbe violato l'art. 91 c.p.c., liquidando l'importo complessivo delle spese processuali, senza la specifica indicazione degli

onorari di difesa e delle spese, impedendo così il controllo sulla correttezza della stessa, anche in ordine al rispetto della tariffa vigente per gli avvocati. La Commissione regionale ha condannato la società al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio, quantificate in Euro 5000,00 "senza separare, nell'ambito di tale liquidazione, le spese, i diritti e gli onorari".

6.1 motivi secondo, terzo e quarto, che vanno esaminati congiuntamente, per strette ragioni di connessione, sono infondati.

7. Invero, sono pacifici i fatti di causa rilevanti; la società contribuente è stata costituita il 6 novembre 2002, con un duplice scopo sociale: da un lato, la trasformazione di terreni agricoli per la produzione di uva da mensa; dall'altro la realizzazione di stabilimenti tecnicamente organizzati per la lavorazione di prodotti agricoli. Successivamente, il Comune di Turi ha deliberato in data 1 agosto 2003 il mutamento di destinazione urbanistica del fondo di proprietà della società, da agricola a industriale; la regione Puglia ha deliberato la tipizzazione urbanistica a zona di insediamenti produttivi in data 19 aprile 2005, con conseguente Delib. di approvazione definitiva del Comune di Turi 22 dicembre 2006, n. 67. Negli anni dal 2003 al 2006 non risulta svolta attività produttiva, anche se la società ha depositato in giudizio un contratto di affitto del terreno in favore del socio di maggioranza, con contratto del 28 novembre 2005, registrato al n. 008283, privo di firme e degli elementi essenziali, come accertato dal giudice d'appello, con valutazione diretta degli elementi istruttori, oltre ad un contratto preliminare di vendita del terreno al Consorzio, di cui faceva parte la società, sottoposto a condizione risolutiva.

7.1. La Commissione regionale ha evidenziato che, nonostante la minaccia della perdita espropriativa del terreno per finalità pubbliche, nel periodo dal 1 agosto 2003 sino al 22 dicembre 2006, la società non ha messo in atto alcuna attività produttiva, sicchè era legittima la presunzione dell'Ufficio di un utilizzo strumentale della compagine societaria in funzione elusiva dei vincoli tributari. Inoltre, ha rimarcato che il contratto di affitto del terreno era privo delle firme delle parti e "degli elementi essenziali onde assurgere a valore probatorio". Il contratto è stato, poi, stipulato in data 28 novembre 2005, con il socio di maggioranza, detentore del 70,69% del capitale sociale e i contribuenti si sono astenuti in appello dalla presentazione di una copia conforme all'originale. Ha precisato, ancora, che l'eventuale stipula del contratto di affitto con il socio di maggioranza rappresentava un ulteriore indizio a dimostrazione dell'utilizzo elusivo della società, "data l'assenza di elementi concreti volti a comprovare l'effettivo svolgimento dell'attività agricola". Le scelte alternative imprenditoriali, dunque, non solo non sono state riscontrate in maniera circostanziata, ma non avevano avuto concreta attuazione. La stipulazione nell'anno 2005 di un contratto preliminare di vendita al consorzio, la cui efficacia era subordinata all'esito della procedura espropriativa, era ininfluente ai fini della verifica della concreta attività posta in essere dalla società. Anche la pianificazione di un investimento di Euro 461.000,00 non era idonea a comprovare l'effettiva realizzazione di un'attività.

8. La motivazione della sentenza di appello è del tutto conforme ai principi giurisprudenziali di legittimità in materia.

9. La L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, all'epoca vigente, stabilisce, ai fini del superamento del test di operatività, che "agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonchè le società

e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi 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 applicando le seguenti percentuali...".

La L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4-bis, vigente nel periodo dal 12 agosto 2006 al 31 dicembre 2006, prevede al comma 4-bis che "in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè 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 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 8".

10. L'applicazione della disciplina delle società di comodo è subordinata, quindi, all'esito negativo di un test basato su specifici coefficienti matematici, finalizzato ad accertare la non operatività della presunta società di comodo. La determinazione della non operatività si ha quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari, imputati al conto economico, è inferiore a quello dei ricavi figurativi. Si tratta, dunque, di una mera operazione matematica incentrata sull'applicazione di un coefficiente stabilito per legge sul valore di taluni cespiti appartenente alla società. La determinazione dell'imponibile è effettuata sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale, salva la prova contraria da parte del contribuente (Cass., sez. 6-5, 5 luglio 2016, n. 13699; Cass., sez. 5, 18 aprile 2018, n. 9461). Dal possesso di alcuni beni, che costituisce allora il fatto noto, si risale, con un'operazione matematica, al reddito, che rappresenta il fatto ignoto, ascrivibile al contribuente.

10.1. Si è affermato, sul punto, che, in materia di società di comodo, l'"impossibilità", per situazioni oggettive di carattere straordinario (ma la locuzione "di carattere straordinario" non è più presente nella norma dal 1 gennaio 2007, a seguito della L. finanziaria 2007, art. 1, comma 109, lett. h), di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, la cui prova è a carico del contribuente, non va intesa in termini assoluti bensì economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (Cass., sez.5, 20 giugno 2018, n. 16204; Cass., sez. 5, 3 novembre 2020, n. 24314). Si è precisato che, in tema di società di comodo, il meccanismo di determinazione presuntiva del reddito di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, 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., sez. 5, 20 giugno 2018, n. 16204).

10.2. L'esistenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonchè del reddito, deve essere, dunque, provata dal contribuente, purchè tali situazioni oggettive siano specifiche e, soprattutto, indipendenti dalla sua volontà (Cass., sez. 5, 21 ottobre 2015, n. 21358; Cass., sez. 6-5, 12 febbraio 2019, n. 4019).

Tra le oggettive situazioni possono rientrare i casi in cui non sono state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34642 in motivazione), pur essendo state tempestivamente richieste, oppure nel caso in cui venga svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica all'esercizio di un'altra attività produttiva, sempre che la stessa attività di ricerca non consenta, di per sè la produzione di beni e servizi e la conseguente realizzazione di proventi (in tal senso vedi Circolare dell'Agenzia delle entrate 2 febbraio 2007, n. 5/E).

10.3. Le oggettive situazioni che rendono impossibile il conseguimento della soglia dei ricavi e degli altri elementi positivi di reddito non sussistono in caso di carenze "pianificatorie" aziendali o di scelte ed iniziative imprenditoriali libere, come in ipotesi di cessione dei beni aziendali in comodato d'uso gratuito (Cass., sez. 5, 7 dicembre 2020, n. 27976). E' necessario, per esempio, in caso di inoperatività dipesa dalla mancata costruzione dell'immobile da utilizzare per lo svolgimento dell'attività, la prova che il ritardo sia stato determinato da ragioni estranee al contribuente e non riconducibili alla sua volontà (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34642).

Anche il mero incremento del patrimonio, come l'acquisizione di un capannone, è di per sè irrilevante, in quanto il test di operatività e la presunzione di inoperatività agiscono su un diverso piano del reddito, nei termini della comparazione tra i ricavi effettivi del conto economico e i ricavi figurativi proiettati dagli assets. Pertanto, un'operazione "isolatamente" patrimoniale non esprime redditività societaria e, quindi, non confuta la natura fittizia dell'ente, potendo anzi darne la più limpida dimostrazione (Cass., sez. 5, 10 marzo 2017, n. 6195).

11. La ratio dell'istituto è quella di disincentivare il fenomeno dell'uso improprio dello strumento societario, utilizzato come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, diversi - quale l'amministrazione dei patrimoni personali dei soci- da quelli previsti dal legislatore per tale istituto (Cass., sez. 5, 21 ottobre 2015, n. 21358). 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 - "La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, allo scopo di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società").

Per la dottrina si ritiene che tale disciplina speciale sia sorta allo scopo esclusivo di gestire patrimoni, usufruendo del regime di deduzione analitica delle spese. Pertanto, si è fatto leva su un evidente intento antielusivo del legislatore, teso a penalizzare coloro che intendevano realizzare un risparmio di imposta utilizzando un'interposizione soggettiva nei patrimoni.

Per altra parte della dottrina, invece, le disposizioni hanno una giustificazione di tipo "antievasivo", imperniata su una concezione normativa della società quale modulo organizzativo volto esclusivamente all'effettivo esercizio di un'impresa.

Per altri ancora si tratta di una disciplina di contrasto e di svantaggio fiscale, in quanto finalizzata a combattere l'abnorme impiego dello strumento societario.

Altra parte della dottrina fa riferimento ad un "polimorfismo normativo", rispondendo la normativa a più funzioni. Non manca chi evidenzia che la disciplina in esame introduce elementi di tassazione patrimoniale nell'ambito delle imposte sul reddito, in casi in cui le società non producono redditi adeguati e beni posseduti.

Infine, si ritiene che le disposizioni speciali per le società di comodo siano finalizzate ad esigenze di cassa, assicurando un concorso alle spese pubbliche pure in assenza di realizzazione del presupposto.

12. La L. n. 724 del 1994, art. 30, 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. Si intende evitare l'utilizzo dello schema societario, quindi, per il conseguimento di scopi eterogenei rispetto alla normale dinamica degli enti collettivi commerciale (Cass., sez. 5,3 novembre 2020, n. 24314).

Si è chiarito che la "potenzialità imprenditoriale", comprovata dallo svolgimento o, quantomeno, dalla programmazione di un'attività commerciale finalizzata alla realizzazione di ricchezza, rappresenta l'elemento che condiziona la disciplina fiscale delle singole componenti reddituali e patrimoniale dell'impresa; sicchè la produttività, sia pure soltanto programmata ovvero in atto, ma con risultati reddituali inferiori agli standards legali detenuti dalla società costituisce condizione necessaria, ancorchè non sufficiente, per ottenere la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle società di comodo (Cass., sez. 5, n. 31626 del 2019; Cass., sez. 5, 3 novembre 2020, n. 24314).

13. Deve premettersi che per questa Corte, in tema di accertamento del reddito di impresa, l'esclusione automatica delle società agricole dalla disciplina delle società di comodo di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, deve ritenersi operativa solo a decorrere dall'anno 2012, periodo di imposta in corso alla data di adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emesso ai sensi della L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 128, che per la prima volta ha inserito le società agricole tra quelle esentate dalla richiesta di disapplicazione della disciplina antielusiva; ne consegue che, con riguardo ai periodi di imposta precedenti, grava sulla società contribuente, ai sensi del comma 4-bis del citato L. n. 724 del 1994, art. 30 - introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 15, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006 - l'onere di dimostrare, ai fini della disapplicazione della predetta disciplina, l'esistenza di situazioni oggettive di carattere straordinario che non hanno consentito, in tali annualità, il superamento del test di operatività di cui alla citata normativa (Cass., sez. 5, 14 luglio 2021, n. 20027).

Nella specie, il giudice d'appello ha ritenuto insussistente la situazione oggettiva di carattere straordinario impediente il raggiungimento delle soglie del test di operatività, di cui alla L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 4-bis, in quanto la società, negli anni dal 2003 al 2006, non ha svolto alcuna attività di impresa, essendosi limitata alla stipulazione di un contratto preliminare di vendita del terreno, subordinata alla condizione risolutiva della espropriazione posta in essere dal Comune di Turi. Pur essendo stata costituita nell'anno 2002, nei quattro anni di attività, fino al 2006, non risulta svolta alcuna attività agricola sul terreno di sua proprietà. Inoltre, il contratto di affitto del terreno è stato stipulato con il socio di maggioranza della società di persone, ed è stato prodotto in atti senza firma e senza l'indicazione degli elementi essenziali del contratto.

14. La decisione si innesta, dunque, perfettamente nel filone giurisprudenziale sopra richiamato, risultando corretta l'applicazione della L. n. 724 del 1990, art. 30.

Si è già affermato in un recente precedente di questa Corte (Cass., sez. 5, 4 giugno 2021, n. 16697) che lo svolgimento di attività economica non può dipendere in via esclusiva dall'ottenimento di incentivi economici pubblici, dovendo l'imprenditore pianificare la sua attività, predisponendo i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro oggettivo, inteso almeno come copertura dei costi con i ricavi, e con l'eventuale conseguimento di un utile di impresa. Al contrario, l'imprenditore che scommette tutto sulla presenza di incentivi economici pubblici per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili si colloca al di fuori di quella che è la nozione classica di imprenditore di cui all'art. 2082 c.c., ispirata alle categorie della professionalità e dell'organizzazione indirizzate allo svolgimento di "un'attività economica" al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi. Lo svolgimento di attività economica non può prescindere da quello che viene definito lucro oggettivo, che diverge dal lucro soggettivo, che è il mero interesse soggettivo dell'imprenditore, ma che si sostanzia nella copertura dei costi con i ricavi dell'attività svolta. Imperniare, invece, l'attività dell'imprenditore esclusivamente sull'ausilio e sul supporto di incentivi economici pubblici denota una carenza di pianificazione e di programmazione dell'attività economica. Il mancato ottenimento di quei benefici economici non può, dunque, costituire una situazione oggettiva in grado di disinnescare la presunzione legale di società di comodo, emersa a seguito del test di operatività.

I medesimi principi trovano applicazione naturalmente anche nel contratto di società, di cui all'art. 2247 c.c., che dispone che con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di "un'attività economica" allo scopo di dividerne gli utili. La nozione di attività economica costituisce elemento comune a quella dell'imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c. In dottrina, si evidenzia che l'attività produttiva di cui all'art. 2247 c.c. presenta gli stessi caratteri dell'attività di impresa, di cui all'art. 2082 c.c., sicchè la società di regola esercita un'impresa. Tuttavia, possono esserci società senza impresa, non essendo richiesta per la prima la professionalità ed essendo possibile l'esercizio di professioni intellettuali (società tra professionisti).

Si è, comunque, chiarito che la presunzione legale relativa di operatività si fonda sull'id quod plerumque accidit in quanto, secondo una massima di esperienza, non vi è, di norma, effettività di impresa senza una continuità minima dei ricavi (Cass., sez. 5, 10 marzo 2017, n. 6195, in motivazione), con la precisazione che vi è un disfavore dell'ordinamento per l'incoerente impiego

del modulo societario, ricavabile, oltre che dalla disciplina fiscale antielusiva, dal più generale divieto, desumibile dall'art. 2248 c.c. (comunione a scopo di godimento), di regolare la comunione dei diritti reali con le norme in materia di società. Ciò trova una spiegazione nella distonia tra l'interesse che la società di mero godimento è diretto a soddisfare e lo scopo produttivo al quale il contratto di società è preordinato (Cass., sez. 5, 3 novembre 2020, n. 24314).

Si è anche precisato che la subordinazione dello svolgimento dell'attività alla concessione di erogazioni pubbliche rappresenta una libera scelta dell'imprenditore e, quindi, nel caso di società, dell'amministratore o del consiglio di amministrazione, o di altri organi gestori della società (nei modelli monistici o dualistici), ma le conseguenze negative di tale opzione di attività di impresa sono direttamente collegate alla incapacità degli organi gestori, e non a situazioni oggettive di impossibilità di raggiungimento delle soglie determinate dal test di operatività. Peraltro, gli amministratori dovrebbero, comunque, poter fronteggiare situazioni prevedibili, come la mancata concessione di contributi pubblici, con un piano strategico alternativo (Cass., sez. 5, 4 giugno 2021, n. 16697).

15. Ciò trova una conferma anche nel c.c.i., di cui al D.Lgs. n. 14 del 2019, art. 3 (che entrerà in vigore il 16 maggio 2022, D.L. 24 agosto 2021, n. 118 ex art. 1, convertito in L. 21 ottobre 2021, n. 147 del 2021), che prevede, al comma 2, che l'imprenditore collettivo deve adottare un assetto organizzativo adeguato ai sensi dell'art. 2086 c.c., ai fini della tempestiva rilevazione della crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

Inoltre, l'art. 2086 c.c. è stato modificato dal c.c.i., art. 375, già in vigore ai sensi del c.c.i., art. 389, comma 2, a decorrere dal 16 luglio 2019, prevede che "l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonchè di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale".

Una pianificazione aziendale non può, dunque, prescindere dalla previsione di un piano strategico alternativo a quello principale. L'assenza di pianificazione aziendale va ascritta a responsabilità dell'organo gestorio, quindi alla governance della società, sicchè non può costituire una situazione oggettiva di carattere straordinario, non imputabile al contribuente, che determina l'impossibilità di raggiungere le soglie di redditività di cui al test di operatività.

Del resto, nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 9 luglio 2007, n. 44/E, al paragrafo 6.4., si evidenzia che "la normativa delle società non operative ha, tra l'altro, l'obiettivo di scoraggiare la permanenza in vita di società che, pur costituite senza finalità elusive, siano prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati, cioè di società che, in assenza di oggettive circostanze ostative, non svolgono alcuna attività".

La sterilizzazione di condotte antielusive, dunque, non costituisce l'unica ratio della L. n. 724 del 1994, art. 30, avendo di mira tale disposizione, con finalità polifunzionale, come detto, anche di

impedire il proliferare di società anomale, che non svolgono "attività economica" e che sviano la causa contrattuale.

Nè in tal modo si entra nel campo della sindacabilità delle scelte di merito gestionale dell'imprenditore.

16. Con una recente decisione questa Corte (Cass., sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23384) ha riformato la sentenza del giudice d'appello che aveva escluso che la contribuente avesse offerto la prova della ricorrenza di una circostanza oggettiva idonea a superare la presunzione relativa derivante dal mancato superamento del test di operatività. Il giudice d'appello aveva ritenuto che la non operatività della società dovesse ricondursi o a "un concentrarsi di eventi sfortunati...o (a) una inettitudine produttiva", dovuta a una mancanza di strategie imprenditoriali. Questa Corte ha ritenuto non condivisibile il ragionamento del giudice di merito, in quanto anche l'inettitudine produttiva è espressiva dell'incapacità dell'imprenditore a raggiungere determinati risultati, voluti, ma non conseguiti per un suo deficit di capacità. Pertanto, prosegue la Corte "non può attribuirsi rilevanza alla possibilità che l'imprenditore aveva di determinarsi diversamente nella gestione della propria impresa e di sottoporre, per tale via, a sindacato - sia pure ai fini della sottrazione alla disciplina antielusiva - le scelte imprenditoriali".

16.1. Tuttavia, deve evidenziarsi che proprio l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 2086 c.c., come modificato dal c.c.i., art. 375 (D.Lgs. n. 14 del 2019), in vigore dal 16 marzo 2019, ha introdotto l'obbligo dell'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale, con la previsione del dovere di attivarsi per il recupero della continuità aziendale. E' proprio la "continuità" aziendale l'obiettivo principale del legislatore della riforma della crisi di impresa. Inoltre, il c.c.i., art. 377, ha modificato l'art. 2257 c.c., in materia di società semplice, con un rimando espresso, anche in questo caso, all'art. 2086 c.c., comma 2, quindi al dovere di istituire gli assetti organizzativi (" la gestione dell'impresa si svolge nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 2086 c.c., comma 2, spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale"). Con il D.Lgs. 26 ottobre 2020, n. 147 (decreto correttivo), l'art. 2257 c.c., comma 1, è stato sostituito dal seguente: "l'istituzione degli assetti di cui all'art. 2086 c.c., comma 2, spetta esclusivamente di amministratori". Pertanto, il codice della crisi, per la dottrina, oltre ad estendere alle società di persone ed alle s.r.l. l'obbligo di istituire idonei assetti organizzativi, non fa più rientrare la creazione di tali assetti nel settore della diligenza, ma rende autonomo questo dovere, sino a farlo divenire oggetto di una prestazione da adempiere di per sè. L'art. 2381 c.c., peraltro, in tema di società per azioni, già prevede l'obbligo degli amministratori di valutare "l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società", tanto che, in parallelo, l'art. 2403 c.c. impone al collegio sindacale di vigilare "sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento".

Nel caso in esame, invero, il giudice d'appello non ha sindacato il merito delle scelte imprenditoriali, ma si è limitato ad osservare che l'amministratore, ossia il socio accomandatario, trattandosi di società in accomandita semplice, non ha in alcun modo attuato l'oggetto sociale,

che era duplice, e consisteva, da un lato nella trasformazione di terreni agricoli per la produzione di uva da mensa, e dall'altro, nella realizzazione di stabilimenti tecnicamente organizzati per la lavorazione di prodotti agricoli. Non solo non è stato raggiunto alcuno dei due obiettivi, ma non sono state neppure predisposte attività propedeutiche alla realizzazione dell'oggetto sociale.

La Commissione regionale, con congruo giudizio di merito, fondato sugli elementi istruttori depositati, ha accertato che la società, una volta venuta a conoscenza della possibile modificazione della destinazione urbanistica del terreno di sua proprietà, nell'anno 2003, sino all'anno 2006, oggetto di contestazione in questa sede, è rimasta sostanzialmente "immobile". Infatti, il contratto di affitto di azienda, privo delle firme delle parti e degli elementi essenziali, non poteva "assurgere a valore probatorio". Con la precisazione successiva che il contratto, risultante stipulato in data 28 novembre 2005, era stato negoziato con il socio di maggioranza, detentore del 70,69% del capitale sociale; non solo i contribuenti non hanno prodotto in appello una copia conforme all'originale, ma non hanno neppure dimostrato l'effettivo svolgimento dell'attività agricola, da parte dell'affittante o dell'affittuario.

Non si tratta, dunque, di sindacare le scelte di merito gestionale dell'imprenditore, ma semplicemente, di prendere atto di una sostanziale inerzia da parte della società contribuente. Ciò che ha caratterizzato la condotta imprenditoriale della società è stato, infatti, l'assoluto immobilismo imprenditoriale, in alcun modo volto alla attuazione ed al perseguimento dell'oggetto sociale.

17. Tra l'altro, deve anche evidenziarsi che il merito delle scelte imprenditoriali è insindacabile, tranne le ipotesi di macroscopiche violazioni degli obblighi in capo agli amministratori o ai sindaci (Cass., sez. 1, 13 giugno 2014, n. 13517, con specifico riferimento ai sindaci; Cass., sez. 1, 12 luglio 2019, n. 18770, anche con riferimento agli amministratori), o di condotte platealmente a ntieconomiche.

18. Proprio la maggiore attenzione del legislatore alla istituzione degli assetti organizzativi, porta ad una nuova visione della insindacabilità delle scelte imprenditoriali di merito (business judgment rute). Invero, per questa Corte il giudizio sulla diligenza dell'amministratore nell'adempimento del proprio mandato non può mai investire le scelte di gestione con le modalità e circostanze di tali scelte, anche se presentino profili di rilevante alea economica, ma solo la diligenza mostrata nel apprezzare preventivamente i margini di rischio connessi all'operazione da intraprendere, e quindi, le eventuali omissioni di quelle cautele, verifiche e informazioni normalmente richieste per una scelta di quel tipo, operata in quelle circostanze e con quelle modalità (Cass., sez, 1, 9 novembre 2020, n. 25056; Cass., 12 febbraio 2013, n. 3409; Cass., 2 febbraio 2015, n. 1783; Cass., 22 giugno 2017, n. 15470). Con l'introduzione dell'obbligo di istituire idonei assetti organizzativi anche al fine di salvaguardare la continuità aziendale, ex art. 2086 c.c., l'ambito di verifica del corretto adempimento degli obblighi degli amministratori e dei sindaci si va sempre più ampliando, con riduzione dell'operatività della business judgement rule. Di conseguenza, la mancata adozione di qualsiasi misura organizzativa comporta sempre una responsabilità dell'organo gestorio, mentre ove una struttura organizzativa sia stata adottata, occorre valutare se la stessa sia idonea o meno allo scopo ed in tal caso trova

applicazione nuovamente la business judgment rule, con la verifica del rispetto dei criteri della proporzionalità e della ragionevolezza.

18. E' chiaro, poi, che le valutazioni di merito, congruamente motivate, compiute dal giudice d'appello, non possono essere rivalutate in sede di legittimità, con la richiesta di un nuovo e diverso esame dei medesimi elementi istruttori; sicchè non può in alcun modo venire il rilievo la dedotta falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c.. Non v'è stato in alcun modo l'omesso esame di un fatto decisivo, avendo il giudice d'appello preso in considerazione sia il contratto di affitto del terreno, privo di firme, sia il contratto preliminare di compravendita, sottoposto alla condizione risolutiva, come pure l'affermata pianificazione di un investimento di Euro 461.000,00. Peraltro, la sentenza del giudice d'appello è stata depositata in data 21 ottobre 2014, sicchè il vizio di censura della motivazione deve essere articolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012, quindi per omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti.

Tra l'altro, poichè si è in presenza di una doppia decisione conforme di merito, ai sensi dell'art. 348-ter c.p.c., in vigore per gli appelli depositati a decorrere dall'11 settembre 2012, e nella specie l'appello risulta notificato il 14 febbraio 2014, non è possibile formulare ricorso per cassazione per vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Neppure v'è stata la violazione del riparto degli oneri probatori di cui all'art. 2697 c.c., in quanto, una volta che non è stato superato il test di operatività, costituisce onere del contribuente dimostrare che il mancato superamento è dipeso da situazioni oggettive straordinari, a lui non imputabili. Neppure v'è stata la violazione dell'art. 115 c.p.c., ossia del principio di non contestazione, in quanto, a fronte del deposito del contratto di affitto di azienda del terreno, il giudice d'appello, con valutazione congrua, ha affermato che tale documento non poteva "assurgere a valore probatorio", proprio per l'assenza di firma delle parti e la mancata indicazione degli elementi essenziali.

Il principio di non contestazione, che costituisce una tecnica di semplificazione processuale, deve fondarsi sulla allegazione di fatti specifici, che l'altra parte non contesta espressamente e specificatamente.

L'Agenzia delle entrate, però, ha contestato sin dall'inizio proprio il mancato sfruttamento del terreno da parte della società contribuente, mentre la sola esistenza formale del contratto di affitto di azienda, pure con le enormi lacune evidenziate dalla Commissione regionale, non è in alcun modo dimostrativa dell'effettivo svolgimento dell'attività agricola nell'anno 2006, da parte dell'affittante o dell'affittuario.

Tra l'altro, per questa Corte, si è ritenuto che il principio di non contestazione è applicabile anche al processo tributario (Cass., sez. 5, 1 ottobre 2018, n. 23710), con la precisazione che, tuttavia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, nè determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente

all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione (Cass., sez. 5, 13 marzo 2019, n. 7127). Tra l'altro, stante l'indisponibilità dei diritti controversi, il principio di non contestazione riguarda esclusivamente i profili probatori dei fatti non contestati, e sempre che il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte del processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass., sez. 5, 6 febbraio 2015, n. 2196).

19. Il quinto motivo è inammissibile.

19.1. Invero, il giudice d'appello ha liquidato le spese del primo e del secondo grado di giudizio nella somma complessiva di Euro 5000,00, ma la ricorrente non ha indicato espressamente le singole voci della liquidazione che sarebbero state liquidate in violazione delle tariffe professionali da parte della Commissione regionale.

Il motivo, infatti, non è autosufficiente, in quanto il ricorrente non ha indicato nè lo scaglione di riferimento per la determinazione delle singole voci della tariffa professionale, nè la nota spese eventualmente predisposta nel suo contenuto integrale, nè l'ammontare delle spese vive che non sarebbe stato liquidato dalla Commissione regionale.

Inoltre, si rileva che per giurisprudenza consolidata di legittimità, in presenza di una nota specifica delle spese prodotta dalla parte vittoriosa, il giudice non può limitarsi ad una globale determinazione dei diritti di procuratore e degli onorari di avvocato, in misura inferiore a quelli esposti, ma ha l'onere di dare adeguata motivazione dell'eliminazione e della riduzione di voci da lui operata, allo scopo di consentire, attraverso il sindacato di legittimità, l'accertamento della conformità della liquidazione a quanto risulta dagli atti e dalle tariffe, in relazione alla inderogabilità dei relativi minimi, a norma della L. n. 794 del 1942, art. 24 (Cass., 30 marzo 2011, n. 7293; Cass., 30 ottobre 2009, n. 23059).

Pertanto, il giudice è tenuto ad indicare dettagliatamente le singole voci che riduce, perchè richieste in misura eccessiva, o che elimina, perchè non dovute, in modo da consentire l'accertamento della conformità della liquidazione a quanto risulta dagli atti ed alle tariffe in relazione alla inderogabilità dei minimi (Cass., 8 febbraio 2007, n. 2748).

Tuttavia, possono essere denunciate in sede di legittimità solo le voci che non rispettano le tariffe professionali, ma il ricorrente deve indicare le singole voci contestate, in modo da consentire il controllo di legittimità, senza necessità di ulteriori indagini (Cass., 19 novembre 2014, n. 24635).

Sussiste, quindi, un onere per il ricorrente di specificare analiticamente in ricorso le voci e gli importi considerati in ordine ai quali il giudice di merito sarebbe incorso in errore, con la precisazione delle voci di tabelle degli onorari e dei diritti di procuratore che si ritengono violate, nonchè le singole spese contestate o dedotte come omesse (Cass., 26 giugno 2007, n. 14744).

Nella specie, non è stata in alcun modo riprodotta nel testo la nota spese, nè è stato indicato lo scaglione di valore della controversia, nè sono state individuate le singole voci contestate e l'importo preteso, scomposto appunto nelle analitiche voci delle tabelle professionali.

20. Trattandosi di questione di particolare importanza deve essere enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di società di comodo, non sussistono le oggettive situazioni di carattere straordinario, che rendono impossibile il superamento del test di operatività, L. n. 724 del 1994 ex art. 30, comma 4-bis, 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", dovendo l'imprenditore, anche collettivo, predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e della continuità aziendale, come confermato dall'evoluzione normativa dell'art. 2086 c.c., comma 2, come modificato dal c.c.i., art. 375, nella cornice di cui all'art. 41 Cost., comma 2, che impone all'imprenditore collettivo di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura ed alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della continuità aziendale; in tal caso, non vi è una tracimazione del sindacato del giudice nelle scelte di merito dell'imprenditore, in quanto la totale assenza di assetti organizzativi comporta un restringimento dell'operatività della business judgment rute, sempre valutabile, sotto il profilo tributario, per condotte platealmente antieconomiche".

21. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste, per il principio della soccombenza, a carico dei ricorrenti e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti a rimborsare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 2.770,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza