

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Andreina Giudicepietro

Daniela Marconi

Gianluca Bordon

Danilo Chieca

Andrea Antonio Salemmme

Presidente

Consigliere

Consigliere

Consigliere

Consigliere Rel.

Oggetto:

IMPOSTE

DIRETTE RISCOSSION

E

Ud.20/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13562/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore "pro tempore", "ex lege" rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) e presso la medesima domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI N. 12

-ricorrente-

contro

██████████ rappresentata e difesa dall'avvocato

-controrricorrente-

nonché contro

DI [REDACTED] **E C. S.A.S.** in persona del legale rappresentante pro tempore;

■ [REDACTED]

-intimati-



avverso la sentenza della **CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO DELLA PUGLIA n. 94/2023 depositata il 18/01/2023.**

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20/11/2025 dal Consigliere Andrea Antonio Salemmè.

FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] **DI [REDACTED] E C. S.A.S.**, operante nel settore della cantieristica navale, contava due soci: [REDACTED] socio all'85%, e [REDACTED] socia al 15%.

L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica fiscale della G.d.F., considerava la società "in perdita sistematica", equiparata alle società di comodo, e per l'effetto le notificava tre avvisi di accertamento con i quali determinava un reddito minimo presunto di €. 314.336,00 per il 2013, di €. 313.904,00 per l'anno 2014 e di €. 313.846,00 per il 2015.

Tali avvisi venivano notificati anche ai soci nella qualità di coobbligati.

Inoltre, questi ultimi erano attinti da avvisi di accertamento per trasparenza, in relazione al maggior reddito accertato in capo alla società.

2. Con separati ricorsi, la società ed i soci impugnavano gli avvisi, rigettati dal primo giudice.

3. La società ed i soci proponevano appello, accolto dalla CGT2 della Puglia, con la sentenza in epigrafe, sulla base della seguente motivazione.

[G]ià nel ricorso introduttivo era evidente l'infondatezza della pretesa impositiva, per il fatto che, la "Sogesta" durante gli anni oggetto di accertamento fosse improduttiva di reddito per il mancato e totale conseguimento di ricavi dovuto alla sussistenza di oggettive situazioni quali la totale dismissione di qualsiasi attività operativa. Quanto innanzi, avvalorato da quanto risulta dal pvc redatto dalla G.di F. che a pag. n.7 ha evidenziato che i fatti di gestione risultanti dalle scritture contabili



esaminate per il controllo sono risultati del tutto marginali ed irrilevanti. Ha accertato che dall'01/01/2013 al 28/04/2017 solo 7 fatture risultavano emesse, quattro delle quali emesse in occasione della vendita di terreni. Inoltre non ha riscontrato documenti, dati o elementi di natura extracontabile che possano far presupporre l'esistenza di una operatività aziendale occulta. Aggiungevano che l'assoluta inoperatività aziendale è stata riscontrata fattivamente e più da vicino in occasione dell'inizio della verifica constatando l'assoluto stato di abbandono e di degrado risalente senza alcun dubbio a diversi anni. Le situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi risultano provate non solo dalla parte ricorrente ma dagli stessi verificatori [...]. Per tutto quanto innanzi la presunzione di redditività delle società in perdita sistematica non può essere condivisa e pertanto non può trovare applicazione nel caso in questione. Ne consegue l'accoglimento d'appello in quanto ritenuto fondato [...].

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia con un motivo; resiste con controricorso la sola [REDACTED] la quale deposita altresì ampia memoria telematica, ad ulteriore illustrazione delle sue ragioni. La società ed il [REDACTED] restano intimati.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia: *"Violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2, comma 36-decies D.L. del 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni in legge 14 settembre 2011, n. 148, dell'articolo 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724 e dell'articolo 2697 Cod. civ., in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3) cpc".*

1.1. *"Gli interessati avevano l'onere di dimostrare che il mancato conseguimento degli importi minimi previsti era imputabile ad «oggettive situazioni che hanno reso impossibile» il verificarsi delle condizioni previste per legge". "La società" – che non ha formulato istanza di interpello disapplicativo – "non ha fornito alcuna prova [...] e gli elementi valorizzati in sentenza non rientrano nella scriminante prevista dalla*



normativa in esame evidenziando l'errore di sussunzione commesso dal Giudice 'a quo'.

2. Preliminarmente deve rilevarsi che il motivo non è inammissibile come sostenuto in controricorso.

2.1. Non corrisponde al vero che non costituisca oggetto di censura il capo di sentenza relativo all'*"assoluto stato di abbandono e di degrado del cantiere"*. Sul punto il motivo recita che *"lo stato di abbandono – che la CGT d'appello pone a fondamento dell'accoglimento del gravame – costituiva l'effetto e non la causa di un'impropria condotta aziendale priva di qualsiasi giustificazione e non dipendente (poiché indimostrati) da fattori esterni di carattere oggettivo"*.

2.2. Né il motivo scivola nel merito perché, ben lungi dal richiedere una rivalutazione dei fatti, individua invece perfettamente l'errore di diritto compiuto dalla CGT2, consistente nel dare rilievo a circostanze di fatto estranee al concetto di *"oggettive situazioni che hanno reso impossibile [il verificarsi delle condizioni di legge]"*, ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994. Donde la corretta denuncia di falsa applicazione di quest'ultima previsione e delle altre rubricate. Infatti, *"in tema di società non operative, il contribuente può superare la presunzione relativa di non operatività di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, dando prova dell'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà, di carattere straordinario e da valutarsi in relazione alle effettive condizioni del mercato; l'affermazione, da parte del giudice di merito, dell'idoneità o meno dei fatti accertati, ove incontroverti, ad integrare siffatta ipotesi può essere oggetto di sindacato in sede di legittimità, per vizio cd. di sussunzione, riconducibile al paradigma di cui all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c."* (cfr., da ult., Cass. n. 13328 del 2023). Ed è tale vizio che, in ultima analisi, l'Agenzia denuncia.

3. Fermo quanto precede, il motivo è fondato.



3.1. Non coglie, di per sé, nel segno l'argomentazione agenziale in ordine alla mancata formulazione di istanza di interpello disapplicativo.

3.1.1. Invero, secondo questa S.C., *"il mancato avvio da parte della società di comodo della procedura di interpello disapplicativo ex art. 30, comma 4-bis, della l. n. 724 del 1994 (vigente ratione temporis), non è preclusivo della possibilità per la stessa di provare, nel giudizio di opposizione avverso l'atto impositivo con il quale l'amministrazione finanziaria recupera a tassazione il maggior reddito stabilito ex lege, la sussistenza delle situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito, rilevante ai fini dell'inoperatività della presunzione"* (Cass. 28202 del 2025).

3.2. E, tuttavia, sono condivisibili le argomentazioni agenziali in ordine alla considerazione, da parte della CGT2, di elementi non automaticamente legittimanti la disapplicazione della normativa antielusiva.

3.2.1. Da tempo, in giurisprudenza, è invalso il principio secondo cui, *"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, il contribuente può superare la presunzione relativa di non operatività dando prova dell'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà, tali da comportare l'impossibilità assoluta e oggettiva di esercitare l'attività d'impresa"* (così, da ult., Cass. n. 24731 del 2025).

Recentissimamente, s'è precisato che le situazioni oggettive *"sono da intendersi non già in senso assoluto, ma avuto riguardo alle effettive condizioni di mercato"* (Cass. n. 28313 del 2025, in un caso in cui la S.C. ha confermato l'impugnata sentenza, che aveva ravvisato tali oggettive situazioni nello stato di crisi che aveva colpito la società, come documentato dal ricorso al piano di risanamento ex art. 67 l.fall.). Trattasi



d'una precisazione di sintesi a coronamento di pregressa elaborazione giurisprudenziale, volta a dare rilievo al contesto economico in cui si situa l'attività d'impresa. Già in passato, infatti, s'era esplicitato che la presunzione *"può essere superata dal contribuente mediante la prova dell'esistenza di situazioni oggettive, di carattere straordinario, da valutarsi non in termini assoluti, bensì economici, in quanto inerenti alle effettive condizioni del mercato, idonee a dimostrare l'erroneità dell'esito quantitativo del test di operatività, ovvero dimostrando la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale e, dunque, l'operatività reale della società"* (Cass. n. 16472 del 2022).

3.2.2. Tali insegnamenti, in sintesi, possono essere così intersecati e compendiati:

In tema di società di comodo, la valutazione, cui l'amministrazione dapprima ed il giudice dappoi sono chiamati, deve essere condotta in concreto, alla luce della specifica attività esercitata e della specifica situazione di mercato entro la quale, in un altrettanto specifico ambito dimensionale, temporale e territoriale, essa si colloca, senza potersi attribuire rilevanza a scelte (eventualmente "ex post" rivelatesi inadeguate, ma comunque) appartenenti alla sfera degli apprezzamenti di merito dell'imprenditore, ferma tuttavia l'imprescindibile esigenza dell'elaborazione, da parte di questi, che deve fornirne prova, di una pianificazione aziendale rispondente allo scopo (ed anzi ad un vero e proprio obbligo ex artt. 41, comma 2, Cost. e 2086, comma 2, cod. civ.) di predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e comunque della continuità aziendale, anche, secondo le circostanze, in chiave liquidatoria.

3.2.3. Ciò in quanto (come ricordato da Cass. n. 36365 del 2021) *"le oggettive situazioni di carattere straordinario"* esulano *"nell'ipotesi di*



totale assenza [di tale] pianificazione [...] o di completa 'inettitudine produttiva'", così come – con precipuo riferimento al caso oggetto di giudizio – dinanzi allo "stato di inagibilità e di abbandono del cespite [aziendale]", quale dedotta ma insussistente "oggettiva situazione del bene" che "ha reso impossibile il conseguimento dello scopo", incombendo all'imprenditore – ed è questo il momento centrale dell'analisi – la prova "di avere tentato il recupero dell'immobile o avere compiuto attività volte al recupero o ad altra diversa sua utilizzazione" (Cass. n. 27532 del 2019, in motiv., ult. fg.).

3.3. La CGT2 non ha fatto applicazione dei superiori principi.

3.3.1. Ha attribuito rilevanza generica ed indefinitiva immotivata alla dedotta, in chiave difensiva, crisi di mercato, senza minimamente renderne conto, né men che meno contestualizzarla sul triplice piano dimensionale, cronologico e territoriale.

3.3.2. Ha valutato, in favore dei contribuenti, lo stato di lunga inattività della società, senza specificarne cause e tempi e, soprattutto, senza ricostruirne la storia, onde saggiare l'esistenza d'una strategia imprenditoriale - giusta o sbagliata che fosse - volta a fronteggiarne le conseguenze, tenuto oltretutto conto che (come sostenuto senza contestazioni in ricorso) la società non ha mai chiesto la liquidazione.

3.3.3. Ha posto l'accento sull'«*assoluto stato di abbandono e di degrado [del sito] risalente senza alcun dubbio a diversi anni*», senza verificare l'effettiva attuazione di attività di recupero alla produzione od "in limine" di liquidazione.

4- Ne consegue che la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame e, all'esito, altresì per le spese, comprese quelle del presente grado di giudizio.

P.Q.M.



In accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del grado.

Così deciso a Roma, lì 20 novembre 2025.

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

