



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

PAOLO DI MARZIO	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.

Avviso di accertamento - Ires
2010 - Società non operative
- contraddittorio preventivo.

AC – 09/10/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29213/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro-tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato,

– ricorrente –

contro

SOCIETA' AGRICOLA [REDACTED] S.R.L., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv.

[REDACTED],

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. CALABRIA, n. 1857/2022,
depositata il 06/06/2022;udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9
ottobre 2025 dal consigliere Rosanna Angarano.

FATTI DI CAUSA



1. La società agricola [REDACTED] s.r.l. chiedeva all'Agenzia delle entrate, per l'anno di imposta 2010, la disapplicazione dell'art. 30 legge n. 724 del 1994, ritenendo non sussistenti i presupposti previsti per le c.d. società non operative o di comodo. Di seguito, esponeva in dichiarazione un reddito minore rispetto a quello presunto, sebbene l'Ufficio avesse notificato provvedimento di diniego. L'Amministrazione emetteva, pertanto, avviso di accertamento, con il quale recuperava a tassazione un maggior reddito ai fini Ires ed Irap.

2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla C.t.p. di Crotone la quale lo accoglieva rilevando la mancata attivazione da parte dell'Ufficio del contraddittorio preventivo.

L'Ufficio spiegava appello innanzi alla C.t.r. della Calabria la quale, con la sentenza di cui all'epigrafe, confermava la decisione di primo grado.

3. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso detta sentenza e la società contribuente si difende a mezzo controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 30, comma 4-*bis*, legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che l'accertamento dei redditi nella misura presuntiva fissata per le società non operative necessitasse del contraddittorio preventivo. Osserva che l'art. 30 legge n. 724 del 1994 richiama l'art. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. n. 600 del 1973, che detta ultima disposizione – a differenza di quanto previsto nel precedente comma 4 – non contempla il contraddittorio preventivo obbligatorio, che le due fattispecie rispondono a *rationes* differenti.



2. Il motivo è fondato.

2.1. In via preliminare va rilevata l'inammissibilità di quanto dedotto in controricorso dalla contribuente in merito alla non applicabilità nei propri confronti della disciplina delle società di comodo in quanto società agricola.

Il giudizio d'appello, per come ricostruito nella sentenza impugnata, non risulta aver avuto ad oggetto detta questione.

E' noto, invece, che i motivi del ricorso per cassazione devono investire questioni che abbiano formato oggetto del *thema decidendum* del giudizio di secondo grado, come fissato dalle impugnazioni e dalle richieste delle parti: in particolare, non possono riguardare nuove questioni di diritto se esse postulano indagini ed accertamenti in fatto non compiuti dal giudice del merito ed esorbitanti dai limiti funzionali del giudizio di legittimità. Pertanto, secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora una determinata questione non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere di allegarne l'avvenuta deduzione dinanzi al giudice di merito, onde dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa (cfr. Cass. 24/01/2019, n. 2038). Ciò, nel caso di specie, non è accaduto.

2.2. L'art. 30, comma 4, legge n. 724 del 1994, nel testo anteriore alle modifiche di cui all'art. 35, comma 15, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, prevedeva, qualora il reddito dichiarato dalle società non operative fosse risultato inferiore a quello presunto, la possibilità di determinare lo stesso induttivamente, anche mediante l'applicazione dell'art. 41-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 riguardante il potere di procedere ad accertamento parziale. Tale accertamento doveva essere preceduto, a



pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti al contribuente, con i quali quest'ultimo poteva addurre i motivi da porre a fondamento della prova contraria di cui al comma 1.

La disposizione, secondo un'interpretazione letterale, conteneva, pertanto, una norma speciale rispetto alla regola generale di cui all'art. 41-*bis* cit., in quanto fissava le regole del contraddittorio preventivo da instaurarsi dal contribuente.

2.3. Nel nuovo testo normativo tale disposizione è stata abrogata. Di contro, il diritto del contribuente a vincere la presunzione di non operatività è stato garantito dall'art. 3, comma 4-*bis*, legge n. 724 del 1994, introdotto anch'esso dall'art. 35, comma 15, d.l. n. 223 del 2006, secondo il quale il contribuente, in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario, può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive rivolgendo specifico interpello ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. n. 600 del 1973.

La modifica normativa, pertanto, ha riguardato proprio le modalità del contraddittorio procedimentale per l'accertamento dei redditi delle società di comodo. In virtù di un'interpretazione volta alla ricerca della *voluntas legis* applicabile nel caso concreto, desumendola dal coordinamento sistematico delle norme, la soppressione del riferimento all'art. 41-*bis* cit., è orientata, attraverso la sostituzione del comma 4 e l'introduzione del comma 4-*bis*, a fissare, esclusivamente, le modalità del contraddittorio tra contribuente ed Ufficio (Cass. 01/09/2022, n. 25697).

Il previo contraddittorio, già imposto dalla legge n. 724 del 1994, con l'originario art. 30, deve intendersi senz'altro abrogato e la sua funzione di presentazione delle ragioni del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento è svolta dall'attuale istanza di interpello (Cass. 11/02/2022, n. 4445).



Pertanto, la procedura di interpello, regolata dal d.m. 19 luglio 1998, n. 259, la quale si inserisce nel più ampio quadro previsto dall'art. 37-bis, commi 8 e 9, d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce una forma tipica di contraddittorio endoprocedimentale, strutturata su base legale, che garantisce al contribuente la possibilità di esporre le proprie ragioni. Non è, quindi, corretto affermare che il contraddittorio è stato disatteso; per converso, è stato puntualmente rispettato quello previsto in relazione al caso di specie (Cass. 07/09/2025, n. 24732).

Nello stesso senso si è precisato che il richiamo all'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 non è dirimente, in quanto i commi 4 e 8 non prevedono la possibile compresenza e cumulabilità in un'unica fattispecie di un previo contraddittorio e di un'istanza di interpello. L'unica parte della norma operante per le società di comodo è quindi il comma 8 sulle modalità di presentazione dell'istanza disapplicativa; solo prima delle modifiche introdotte ai sensi del previgente art. 30, comma 4, legge cit. l'Agenzia delle entrate doveva inviare una richiesta di chiarimenti, il cui mancato invio determinava la nullità del successivo avviso di accertamento. Il nuovo sistema, invece, prevede che la società contribuente, se vuole sfuggire alle strette maglie della presunzione legale sulle società di comodo, ha la facoltà (non l'obbligo) di avviare la procedura di disapplicazione, restando diversamente esposta all'accertamento *ex lege*, sempre fatta salva la possibilità di prova contraria nei rigorosi limiti dettati dall'art. 30 novellato (Cass. 30/07/2025, n. 22007).

2.4. Va pure disatteso l'assunto della contribuente secondo la quale, avendo l'Ufficio risposto tardivamente all'interpello, il silenzio serbato equivarrebbe a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente.



Questa Corte, infatti, ha precisato che il mancato rispetto del termine per la risposta all'interpello disapplicativo, in tema di società di comodo non determina la preclusione per l'Ufficio di procedere all'adozione dell'avviso di accertamento, non rinvenendosi in tali disposizioni la tipizzazione di un'ipotesi di silenzio assenso, a differenza di quanto previsto in tema di interpello ordinario dall'art. 11 legge n. 212 del 2000 (cfr. Cass. 04/01/2025, n. 102, Cass. 14/07/2021, n. 20011).

2.5. Infine, sotto altro e più generale profilo, va rammentato che le Sezioni Unite, chiamate ad occuparsi, sempre in tema di contraddittorio preventivo, della compatibilità della giurisprudenza nazionali con i principi unionali, hanno ribadito, con riguardo alla disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-*bis* legge n. 212 del 2000, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 219 del 2023, come richiamato ed interpretato ex artt. 7 e 7-*bis* d.l. n. 39 del 2024 convertito con modificazioni dalla legge n. 67 del 2024, che l'Amministrazione finanziaria è gravata da un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente per i tributi c.d. armonizzati mentre, per quelli non armonizzati – tra cui vi è l'Ires e l'Irap oggetto del presente giudizio – non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass. Sez. U. 25/07/2025, n. 21271).

3. Ne consegue, in accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2025.

Il Presidente
Paolo Di Marzio

