



FATTI DI CAUSA

1. – L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Cagliari, notificava alla [REDACTED] s.r.l. in liquidazione gli avvisi di accertamento: n. TW [REDACTED] con il quale l'Ufficio, ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.P.R. 600/1973, aveva accertato in capo alla società, per l'anno 2008, un reddito imponibile ai fini IRES pari ad euro 26.040,00 (perdita dichiarata euro 70.058,00); n. [REDACTED] con il quale l'Ufficio, ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.P.R. 600/1973, aveva accertato in capo alla società, per l'anno 2010, un reddito imponibile ai fini IRES e un valore della produzione ai fini IRAP pari ad euro 26.040,00 (perdita dichiarata euro 46.974,00); n. [REDACTED], con il quale l'Ufficio, ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.P.R. 600/1973, aveva accertato, per l'anno 2011, un reddito imponibile ai fini IRES di euro 26.040 (perdita dichiarata euro 65.734,00) e un valore della produzione ai fini IRAP pari ad euro 26.359,00. L'Ufficio, inoltre, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. 633/72 e dell'art. 30, comma 4, della l. 724/94, aveva disconosciuto il credito IVA richiesto dalla società contribuente per un importo pari ad euro 80.293,00. I provvedimenti venivano emessi all'esito dell'attività di indagine che aveva avuto inizio con la presentazione, da parte della società, dell'istanza di disapplicazione di cui all'art. 37 *bis* del d.P.R. 600/73, prevista dall'art. 30, comma 4 *bis*, della l. n. 724/1994. A conclusione dell'istruttoria effettuata dalla competente Direzione regionale della Sardegna, per tutte le annualità di imposta, veniva comunicato il provvedimento di diniego. L'Ufficio procedeva alla verifica delle condizioni di operatività e, tramite l'applicazione dei coefficienti presuntivi di cui al comma 1 dell'art. 30 l. 724/1994, determinava i ricavi presunti attribuibili alla società, per le annualità dal 2006 al 2011. Per tali ragioni, l'Agenzia operava la rideterminazione del reddito di impresa, secondo i dettami del successivo comma 3 dell'art. 30 cit., sulla base dei coefficienti



presuntivi di reddito, per le annualità 2008, 2010 e 2011, quantificandolo in euro 26.040,00 e accertando una maggiore imposta IRES pari ad euro 7.161,00, nonché un maggior valore della produzione ai fini IRAP di pari importo e una maggiore imposta di euro 1.028,00. Per l'anno 2011, l'Ufficio altresì disconosceva il credito IVA richiesto dalla contribuente, ai sensi dell'art. 30, comma 4, l. 724/1994 per la misura di euro 80.293,00.

Con distinti ricorsi, la società impugnava gli avvisi di accertamento, deducendo l'infondatezza della pretesa impositiva.

L'Ufficio si costituiva in giudizio.

La Commissione provinciale adita, con sentenza n. 837/6/15, depositata in data 9 settembre 2015, con riferimento all'avviso di accertamento n. [REDACTED] (2008), rigettava il ricorso.

Con sentenza n. 173/17, depositata il 7 febbraio 2017, per gli anni d'imposta 2010 e 2011, la Commissione provinciale, previa riunione dei ricorsi, ai sensi dell'art. 29 d.lgs. 546/1992, rigettava il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2010 ai fini IRES ed IRAP, mentre accoglieva parzialmente il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2011, condividendo l'eccezione relativa all'illegittimità del recupero IVA per euro 80.233,00.

2. – La società presentava appello avverso la sentenza n. 837/6/15, censurando la decisione per non aver riconosciuto la presenza delle oggettive situazioni di carattere straordinario che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi nella misura prevista in base agli strumenti presuntivi di reddito.

L'Ufficio si costituiva in giudizio, chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

L'Ufficio, per la parte in cui era risultato soccombente, presentava appello avverso la sentenza n. 173/17.

La società presentava a sua volta appello incidentale sui motivi rigettati dal giudice di primo grado e la Commissione



tributaria regionale assegnava al procedimento un differente numero di R.G.

La Commissione tributaria regionale delle Sardegna pronunciava, in relazione all'avviso di accertamento n. [REDACTED] la sentenza n. 320/2021 con la quale, confermando la decisione di primo grado, rigettava l'appello della società.

In relazione agli avvisi di accertamento n. [REDACTED] e n. [REDACTED] con sentenza n. 321/2021, la Commissione tributaria regionale delle Sardegna, previa riunione degli appelli R.G. n. 533/2017 e n. 264/2018, per connessione oggettiva e soggettiva, in riforma parziale della pronuncia di primo grado, confermava la legittimità degli avvisi di accertamento per ciò che riguardava le imposte IRES e IRAP, sulla base della non operatività della società, ai sensi dell'art. 30 della l. 724/94. In parziale riforma della decisione della Commissione tributaria provinciale, accoglieva l'appello principale dell'Ufficio, disconoscendo il credito IVA 2011. La Commissione tributaria regionale, invece, decretava l'illegittimità delle sanzioni irrogate negli accertamenti per mancata applicazione del cumulo giuridico tra le annualità.

3. – Avverso le sentenze della Commissione tributaria regionale n. 320 e n. 321 del 2021 la società ha proposto ricorso cumulativo per cassazione.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

La società contribuente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – In via preliminare va osservato che in materia tributaria, la proposizione di un unico ricorso per cassazione avverso più sentenze, emesse tra le stesse parti, in procedimenti formalmente



distinti ma attinenti al medesimo rapporto giuridico, pur se riferiti a diverse annualità, è ammissibile quando la soluzione dipende da identiche questioni di diritto, comuni a tutte le cause, in ipotesi suscettibile di dare vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta (Cass. Sez. U. n. 3692/2009; Cass. n. 32060/2022).

Nel caso di specie, le sentenze n. 320/2020 e n. 321/2021, pronunciate dalla Commissione tributaria regionale della Sardegna, sono state emesse tra le stesse parti e attengono a procedimenti relativi al medesimo rapporto giuridico d'imposta (IRES, IRAP, IVA e relative sanzioni), pur se riferiti a diverse annualità (2008, 2010 e 2011). Viene, inoltre, in rilievo la medesima questione di diritto, riguardante l'applicazione della disciplina di cui all'art. 30, l. n. 724/1994, per cui è ammissibile il ricorso cumulativo.

2. – Con il primo motivo si deduce l'erroneità delle pronunce per violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546/1992, 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. per motivazione apparente e assenza di disamina logico-giuridica dei temi posti all'attenzione del giudice di seconde cure - nullità parziale delle sentenze in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. Le sentenze della Commissione tributaria regionale della Sardegna sarebbero manifestamente erranee per violazione delle norme richiamate giacché risulterebbero gravemente carenti di una disamina logico-giuridica delle questioni oggetto di giudizio, nonché del corredo probatorio offerto dal contribuente. Si evidenzia che, nonostante gli argomenti forniti in ordine all'inapplicabilità della disciplina antielusiva delle società di comodo, dalla lettura delle pronunce emergerebbe l'assenza di spiegazioni circa le ragioni per cui le argomentazioni e gli elementi di prova forniti dalla contribuente nei due gradi di giudizio siano stati disattesi.

2.1. – Il motivo è infondato.



In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, con modific., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso di specie non vi è nessuna motivazione apparente in entrambe le pronunce. La Commissione tributaria regionale ha spiegato le ragioni per le quali ha ritenuto di non disapplicare la disciplina antielusiva sul presupposto che non vi fossero situazioni oggettive indipendenti dalla volontà dell'imprenditore.

3. – Con il secondo motivo si deduce l'erroneità delle sentenze per violazione e falsa applicazione dell'art. 30, comma 4-*bis*, della legge 724/1994 - Violazione di legge in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Le sentenze risulterebbero essere erranee e meritevoli di annullamento nella parte in cui, in violazione dell'art. 30, comma 4-*bis*, della legge 724 del 1994, asseriscono in modo assiomatico l'assenza di oggettive situazioni che avrebbero reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito, in capo alla società odierna ricorrente. Il giudice di seconde cure si sarebbe infatti limitato a far propria l'asserzione del l'Ufficio, per cui nella fattispecie dovrebbe trovare applicazione la disciplina antielusiva sulle società di comodo, non potendosi ritenere "apprezzabili" le



oggettive situazioni impeditive opposte e riferite alla crisi delle locazioni. Si evidenzia altresì che, in ogni caso, fermo l'accoglimento da parte della Commissione tributaria regionale della domanda avanzata in via subordinata dalla ricorrente in ordine all'applicazione del cumulo giuridico dell'art. 12, comma 5, d.lgs. 472/1997, le sanzioni irrogate con le sentenze impugnate per gli anni 2008, 2010 e 2011 non risulterebbero dovute quale diretta conseguenza dell'inapplicabilità al caso di specie della normativa antielusiva di cui all'art. 30, l. n. 724/1994, non essendo la ricorrente qualificabile quale società di comodo.

3.1. – Il motivo è infondato.

In tema di società di comodo, la presunzione legale relativa di non operatività, di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, può essere vinta dalla prova contraria, il cui onere grava sul contribuente, che la società non ha conseguito i risultati economici ivi previsti a causa di oggettive situazioni, le quali sono da intendersi non già in senso assoluto, ma avuto riguardo alle effettive condizioni di mercato (Cass. n. 28313/2025).

La *ratio* della disciplina delle società di comodo 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, al punto che si è parlato anche di società senza impresa o di mero godimento (Cass. n. 21358/2015). È stato altresì rilevato come la funzione dell'art. 30 legge n. 724 del 1994 sia da individuare nel contrasto all'utilizzo dello statuto fiscale dell'impresa commerciale per il mero godimento di beni patrimoniali. In ogni caso, il meccanismo deterrente consiste nel fissare un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società (nel senso ora indicato),



con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività dei detti elementi patrimoniali di bilancio (Cass. n. 21358/2015).

La presunzione relativa di non operatività, di cui all'art. 30 legge n. 724 del 1994, può essere superata dal contribuente attraverso la prova dell'esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà 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 incontrovertibili, ad integrare la fattispecie astratta di riferimento può essere oggetto di sindacato per vizio cd. di sussunzione, riconducibile al paradigma di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. (Cass. n. 6459/2023).

L'onere della prova contraria deve essere inteso non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato (Cass. n. 16472/2022).

Ai fini della ricostruzione del quadro interpretativo e applicativo occorre rilevare, poi, che nel caso di specie viene in rilievo la formulazione dell'art. 30 legge n. 724 del 1994, successiva alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 109, lett. a) e h), legge n. 296 del 2006. Di conseguenza, l'art. 30, comma 1, legge n. 724 del 1994 non contiene più l'inciso salvo prova contraria, e la disposizione prevede che le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché 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 percentuali espressamente indicate nelle lettere a), b) e c). Allo stesso tempo, il comma 4-bis dell'art. 30 legge n. 724 del 1994 è



stato interessato dall'espunzione dell'inciso di carattere straordinario, con la conseguenza che la prova contraria del contribuente in ordine al mancato superamento del cd. test di operatività ruota attorno alla presenza di oggettive situazioni.

Se è vero che l'apprezzamento di queste ultime non può comportare alcuna forma di sindacato del giudice tributario sulle scelte imprenditoriali e sulle capacità dell'imprenditore, è altrettanto vero che la soppressione dell'inciso salva prova contraria dal primo comma dell'art. 30 legge n. 724 del 1994, fa sì che l'onere della prova contraria da parte del contribuente finisca per essere tipizzato dal legislatore, attraverso il riferimento a situazioni oggettive, con la conseguenza che i margini di elasticità sono riconducibili al ricorso di una clausola generale, il cui significato deve essere, tuttavia, individuato anche tenendo conto delle finalità della disciplina delle società di comodo, che è quella non di sanzionare l'imprenditore incapace che non sia stato in grado di conseguire ricavi, ma di precludere l'applicazione della normativa fiscale prevista per le società commerciali a una situazione statica o di mero godimento.

È pertanto da escludere che l'eliminazione dell'espressa previsione della facoltà di prova contraria nell'ambito del cd. test di operatività abbia mutato la natura della presunzione legale. Infatti, alla soppressione dell'inciso «salvo prova contraria» non si è accompagnata l'esplicita previsione dell'inammissibilità della prova contraria, con la conseguenza, che, in linea con l'insegnamento della Corte costituzionale (sentenza n. 200 del 1976) - secondo il quale, a fronte del diritto del legislatore, volto a salvaguardare un interesse effettivamente meritevole di tutela, di formulare «previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza



indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica ~~finanza alla~~ riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova dell'effettività del reddito soggetto ad imposizione» -, deve ritenersi che la predetta soppressione non abbia avuto alcuna effettiva incidenza sulla portata del meccanismo presuntivo delineato dalla norma. Deve, in definitiva, ritenersi che le modifiche apportate dalla legge n. 296 del 2006 non hanno eliminato la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione legale della finalità elusiva delle società non operative attraverso la prova contraria qualificata - contenutisticamente tipizzata all'art. 30, comma 4-*bis*, della legge n. 724 del 1994 - della 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 (Cass. n. 4946/2021).

All'interno di tali coordinate devono essere apprezzate le oggettive situazioni cui fa riferimento il comma 4-bis dell'art. 30. In particolare, se il requisito dell'oggettività allude a un impedimento estraneo alla sfera di controllo causale dell'imprenditore è altrettanto vero che la condotta di quest'ultimo sul modo di confrontarsi con l'evento impeditivo che preclude il superamento del test di operatività non è sindacabile nella misura in cui sia riconducibile a una scelta imprenditoriale (per quanto sbagliata), ma non quando il protrarsi di tale evento sia tale da comportare l'impossibilità assoluta e oggettiva di esercitare l'attività d'impresa. Questa Corte ha difatti già avuto modo di chiarire che occorre vagliare se l'impedimento al conseguimento dell'oggetto sociale non dipenda dalle pur legittime scelte imprenditoriali effettuate dall'imprenditore, che ha conservato in vita la società per anni, dopo che lo svolgimento dell'attività imprenditoriale risultava evidentemente precluso per il mancato conseguimento delle autorizzazioni amministrative (Cass. n. 18657/2024). Merita in



proposito di essere ricordato come questa Corte regolatrice abbia già evidenziato che il protrarsi per anni e lustri dell'inattività di una impresa ben possa - almeno potenzialmente - risolversi in una scelta soggettiva dell'imprenditore, e non essere perciò riconducibile ad una circostanza oggettiva (Cass. n. 13336/2023). La normativa sulle società di comodo intende disincentivare la permanenza in vita di organismi societari che non siano in condizione di svolgere attività d'impresa, al fine di evitare che possano trasformarsi in centri di imputazione di costi che ricadrebbero sulla collettività. La disciplina legale prescinde quindi dall'effettivo godimento, o anche dalla semplice richiesta, di un'agevolazione fiscale.

Nel caso di specie, la motivazione ha chiaramente esaminato la questione delle oggettive situazioni che avrebbero reso impossibile il conseguimento dei ricavi, evidenziando come la società risultava inattiva dal 2004 e che non aveva iniziato la propria attività in quell'anno per scelte societarie piuttosto che per cause oggettive ed esterne, richiamando il fatto della stipula del contratto di locazione finanziaria relativo a un immobile inserito in un contesto di edifici realizzati da oltre vent'anni, versanti in stato di abbandono e di assoluto degrado, assumendone così il rischio di impresa.

L'onere della relativa prova della sussistenza di situazioni oggettive gravava d'altronde sulla contribuente.

4. - Con il terzo motivo si deduce l'erroneità della sentenza n. 321/2021 per violazione e falsa applicazione dell'art. 30, comma 4 e 4-bis, della legge 724/1094 - violazione di legge in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna relativa agli anni di imposta 2010 e 2011, sarebbe altresì erronea anche in relazione ad un ulteriore profilo, avendo il giudice del gravame fatto un non corretto governo delle regole di cui all'art. 30, comma 4, della



legge n. 724/1994 nella parte in cui ha accolto l'appello principale dell'Ufficio, disconoscendo il credito IVA per euro 80.293,00 relativo all'anno 2011. Nel caso di specie non troverebbe in realtà applicazione la normativa antielusiva in quanto la società non sarebbe annoverabile tra le società di comodo, con conseguente inapplicabilità del comma 4 dell'art. 30, l. n. 724/1994 che non ammette a rimborso o in compensazione l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le società e gli enti non operativi. Ferma restando, l'inapplicabilità delle disposizioni riportate nell'art. 30 della l. 724/1994 per le ragioni esposte in precedenza, si censura il cattivo governo dell'art. 30, comma 4, della legge n. 724/1994. Si deduce, infine, la non debenza della sanzione di euro 72.263,70 irrogata con l'avviso di accertamento n. [REDACTED] in relazione all'anno 2011, riguardo l'infedele dichiarazione ex art. 5, comma 4, d.lgs. 471/1997, e connessa al disconoscimento del predetto credito IVA. Ciò sarebbe conseguenza diretta dell'inapplicabilità al caso di specie della normativa di cui all'art. 30, legge n. 724/1994, non essendo la ricorrente qualificabile quale società non operativa e che, in ogni caso, la sanzione summenzionata non risultava dovuta proprio a cagione del mancato utilizzo del credito nell'anno 2011.

4.1. – Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

In tema di IVA, l'interpretazione dell'art. 30, comma 4, della l. n. 724 del 1994 deve essere svolta alla luce dell'art. 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, il quale fa riferimento a una nozione oggettiva di attività economica, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, con la conseguenza che - pur in presenza di una società in liquidazione - ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione occorre che il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario



all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, salvo che non risulti che il soggetto passivo interessato non ha più alcuna intenzione di utilizzare i beni in via definitiva (Cass. n. 25705/2025).

Il giudice del rinvio dovrà riesaminare la questione limitatamente all'IVA e alle conseguenti sanzioni sulla base del principio richiamato, tenendo presente la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea secondo cui, in materia di società di comodo o non operative (CGUE, sentenza 7 marzo 2024 in causa C-341/22, *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a.*), si è dichiarata l'incompatibilità della relativa disciplina interna di cui all'art. 30 l. n. 724 del 1994 con la direttiva 2006/112/CE e i principi generali della neutralità dell'IVA e di proporzionalità della limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA (v. sul valore di *ius superveniens* dei principi della giurisprudenza unionale, da ultimo, Corte cost. sentenza n. 137 del 2022).

5. – Va accolto, quindi il terzo motivo di ricorso e rigettati gli altri; la sentenza n. 321/2021 va cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, per nuovo esame in relazione al motivo accolto e per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e il secondo motivo; cassa la sentenza n. 321/2021, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.



Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione
Tributaria del 25 novembre 2025.

La Presidente

Tania Hmeljak

