

Oggettiva situazione di impossibilità al conseguimento di ricavi: illegittimo l'accertamento di maggiore imposizione IRES, IRAP e IVA

Cass. Sez. Trib. 24 ottobre 2025, n. 28227 ord. - Giudicepietro, pres.; Macagno, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Sc. Srl A Socio Unico (avv. Leggio). (*Conferma Corte giust. trib. Il grado Sicilia 23 gennaio 2023*)

Imposte e tasse - Attività di coltivazione di agrumi - Società non operativa, c.d. di comodo - Accertamento di maggiore imposizione IRES, IRAP e IVA - Oggettiva situazione di impossibilità al conseguimento di ricavi

(*Omissis*)

FATTO

1. Con avviso di accertamento n. (OMISSIS), relativo all'anno d'imposta 2010, l'Agenzia delle entrate accertava nei confronti della Sc. Srl a S.U. avente per oggetto l'attività di "Coltivazione di agrumi", una maggiore imposta IRES di Euro 84.699,00, una maggiore imposta IRAP di Euro 14.846,00, e una maggiore imposta IVA di Euro 6.718,00 oltre alle sanzioni irrogate per complessivi Euro 166.112,00. Con il predetto avviso, in particolare, l'Ufficio, rilevava che la società risultava essere una società non operativa, c.d. di comodo art. 30 della Legge n. 724/1994 per non aver superato il test di operatività per i periodi 2010- 2011- 2012.
2. La società impugnava l'atto impositivo, in particolare, affermando come, nonostante avesse apportato una modifica statutaria estendendo il proprio oggetto sociale "alla realizzazione di costruzioni edilizie al fine specifico di costruire sul terreno di sua proprietà un complesso edilizio ad uso collettivo destinato alla residenza dei militari americani della base di Sigonella U.S. Navy", non avesse potuto di fatto procedere alla edificazione di tale complesso sebbene avesse ottenuto in data 18/04/2006 la variante al Piano Regolatore Generale, finalizzata al cambio di destinazione d'uso, in quanto detta delibera sarebbe stata impugnata da associazioni ambientaliste, dando inizio ad una controversia giudiziale che aveva impedito di iniziare i lavori di realizzazione del complesso edilizio.
3. Il ricorso della società veniva accolto dalla CTP di Catania, con pronuncia che veniva confermata in grado di appello con la sentenza indicata in epigrafe.
4. Avverso la predetta sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, sorretto da unico motivo di ricorso e il contribuente resisteva con controricorso.
5. In relazione a questo giudizio era formulata dal Consigliere delegato proposta di definizione accelerata della controversia ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ.
6. La ricorrente presentava allora istanza di trattazione del ricorso.

DIRITTO

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., degli articoli 36 del D.Lgs. n. 546/1992 e 132, comma 2, numero 4) c.p.c. nonché dell'art. 112 c.p.c., in rapporto all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. In ogni caso, violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, dell'articolo 37-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dell'articolo 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c. 2. Il motivo è infondato.
- 2.1. La disciplina di riferimento, contenuta nell'art. 30 legge n. 724 del 1994, che, in sintesi, si fonda sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società. L'imponibile, pertanto, è calcolato sulla base di precisi criteri di legge, che escludono qualsiasi discrezionalità deduttiva, imponendosi sia in sede di accertamento, sia di determinazione giudiziale. (Cass. 05/07/2016, n. 13699).
- 2.2. Il contribuente può provare, con onere a suo carico, l'impossibilità, per situazioni oggettive, di conseguire il reddito presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all'art. 30 cit. Se, invece, ricorre una delle situazioni di impossibilità oggettiva predeterminate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate può invocare la disapplicazione automatica.
- 2.3. Quanto alla sussistenza delle oggettive situazioni (evidentemente diverse da quelle tipizzate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate) in ragione delle quali resta esclusa la disciplina delle società operative, l'interpello disapplicativo non esclude che il contribuente possa proporre la questione sia per la prima volta direttamente in giudizio senza la previa proposizione dell'interpello, sia dopo che l'interpello sia stato respinto, impugnando direttamente l'atto impositivo conseguito all'esito negativo del test imposto dalla normativa ed alla qualificazione come società non operativa. Si è chiarito, infatti, che l'interpello disapplicativo, conseguente al mancato superamento del test di operatività non è una condizione



di procedibilità né comporta l'elisione della facoltà per il contribuente di superare la presunzione legale di non operatività sancita dal comma 1 (Cass 23/05/2022, n. 16472).

2.4. Il mancato superamento della c.d. soglia di operatività fissata dall'art. 30 cit. costituisce presunzione legale, relativa, della natura non operativa dell'ente e comporta l'applicazione della disciplina ivi dettata. In particolare, al ricorrere della presunzione sancita dall'art. 30, comma 1, legge cit. il legislatore correla, con il comma 3, una seconda presunzione, anch'essa relativa, di reddito minimo fondata su coefficienti medi di redditività degli elementi patrimoniali di bilancio (Cass. 24/01/2022, n. 1898).

2.5. Quanto alla prova contraria che il contribuente è tenuto a fornire, si è precisato che deve essere intesa, non in termini assoluti, quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato (Cass. 20/06/2018 n. 16204; Cass. 12/02/2019, n. 4019; Cass. 05/04/2019, n. 31626; Cass. 01/02/2019, n. 3063; Cass. 28/05/2020, n. 10158). Essa può riguardare, oltre al mancato raggiungimento della soglia di operatività, anche il reddito minimo presunto normativamente, ben potendo l'ente evidenziare le circostanze che hanno impedito il raggiungimento della soglia minima e che, pertanto, giustificano la minore entità di componenti positivi dichiarati e risultanti dalla contabilità, nonché contestare le ulteriori presunzioni poste dalla normativa, indicando eventuali condizioni che hanno reso impossibile conseguire l'imponibile minimo (in tal senso, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2007). La caratteristica di "oggettività" delle situazioni che il contribuente può far valere, nella ratio del comma 4-bis dell'art. 30 cit. non ha, infatti, la funzione di distinguere tra cause esterne, che si impongono al soggetto, e cause che derivano, anche solo in parte da libere determinazioni, ma quella di richiedere che questi sia in grado di dimostrare oggettivamente la non fittizietà di quanto dichiarato" (Cass. 23/05/2022, n. 16472, Cass. 13/05/2021, n. 12862).

2.6. Con particolare riferimento alle scelte imprenditoriali, si è precisato che non sussistono le oggettive situazioni di carattere straordinario, che rendono impossibile il superamento del test di operatività, nell'ipotesi di totale assenza di pianificazione aziendale da parte degli organi gestori della società o di completa inettitudine produttiva; infatti, grava sull'imprenditore, anche collettivo, - ai sensi dell'art. 2086, comma 2, cod. civ., come modificato dall'art. 375 CCII in coerenza con l'art. 41 Cost. l'obbligo di predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e della continuità aziendale. In tali specifiche situazioni il sindacato del giudice non coinvolge le scelte di merito dell'imprenditore, attenendo alla verifica del corretto adempimento degli obblighi degli amministratori e dei sindaci, con riduzione dell'operatività della business judgement rule, sempre valutabile, sotto il profilo tributario, per condotte platealmente antieconomiche (Cass. 23/11/2021, n. 36365).

2.7. Nello stesso senso, in caso di inoperatività dipesa dalla mancata costruzione dell'immobile da utilizzare per lo svolgimento dell'attività, si è ritenuta necessaria la prova che il ritardo sia stato determinato da ragioni estranee al contribuente e non riconducibili alla sua volontà (Cass., 30/12/ 2019, n.34642).

3. Nella sentenza impugnata si legge che "La società documenta l'oggettiva situazione di impossibilità al conseguimento di ricavi poiché, nonostante avesse chiesto ed ottenuto una variante al piano regolatore, finalizzata al cambio di destinazione d'uso del proprio terreno agricolo in Lentini per realizzarvi un complesso edilizio destinato alla residenza dei militari americani della base di Sigonella U.S. Navy, la relativa delibera era stata impugnata in sede giurisdizionale da alcune associazioni ambientaliste, dando così inizio ad una controversia, che di fatto le ha impedito di iniziare i lavori; circostanze queste rappresentate in sede di istanze di interpello disapplicativo poi rigettate. La società ricorrente ha provato l'oggettiva impossibilità del conseguimento di ricavi proprio per la pendenza di una controversia innanzi al giudice amministrativo che non ha reso attuabile la realizzazione del complesso edilizio per il quale è stata ottenuta la delibera di variante; controversia che ha trovato definizione con la sentenza emessa in data 15.1.2014 dal Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana".

4. Pertanto, la sentenza impugnata si pone in linea con tali principi e non incorre né in carenza assoluta di motivazione, né nella denunciata violazione della normativa in esame.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

5.1. L'Agenzia ricorrente deve essere anche condannata al pagamento di somme - liquidate in dispositivo - in favore della controricorrente, ai sensi del combinato disposto dagli artt. 380 bis, terzo comma, e 96, terzo comma, c.p.c., nonché della cassa delle ammende, ai sensi del combinato disposto degli artt. 380 bis, terzo comma, e 96, quarto comma, c.p.c. Non si ravvisano ragioni per escludere l'applicazione della sanzione nei confronti dell'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. T., 22 febbraio 2025, n. 4702; Cass., Sez. T., 11 agosto 2025, n. 23078).

5.2. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5°, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5°, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831; Cass., Sez. 5°, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2023, n. 29956; Cass., Sez. Trib., 15 ottobre 2024, n. 26720; Cass., Sez. Trib., 7 luglio 2025, n. 18523).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 7.000,00, per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge, nonché al pagamento dell'ulteriore somma pari ad Euro 3.500,00, ai sensi dell'art. 96, terzo comma, c.p.c.

Condanna, inoltre, la ricorrente al versamento di Euro 1.000,00 in favore della cassa delle ammende, ai sensi dell'art. 96, quarto comma, c.p.c.

(Omissis)

