

## Società di comodo

### Test di operatività di una società agricola a r.l.

Cass. Sez. Trib. 21 luglio 2021, n. 20807 ord. - Cirillo, pres.; D'Orazio, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Gastaldia S. Benedetto Società Agricola a r.l. (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Veneto 7 luglio 2014, n. 1208/06/2014)

**Imposte e tasse - Accertamento - Società di comodo - Test di operatività di una Società agricola a.r.l - Provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2012 - Richiesta di disapplicazione automatica - Esclusione - Efficacia solo a decorrere dall'anno 2012 - Applicazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994, nella versione vigente nell'anno 2006.**

*In tema di società di comodo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, emesso ai sensi dell'art. 1, comma 128, della legge n. 244 del 2007, con cui le società agricole sono state escluse dalle disposizioni di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 (c.d. disapplicazione automatica), ha efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di adozione del provvedimento (anno di imposta 2012), senza alcuna efficacia retroattiva.*

(Omissis)

#### RILEVATO

che:

1. La Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva l'appello proposto dalla Gastaldia società agricola a responsabilità limitata avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Venezia (n. 101/5/13), che aveva respinto il ricorso presentato dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle Entrate per l'anno 2006, con rideterminazione del reddito nella misura di Euro 104.036,00, non avendo la società ha superato il test di operatività di cui alla legge n. 724 del 1994, art. 30. Il giudice d'appello rilevava, con riferimento alle annualità successive a quella in oggetto (2006), quindi dal 2007 in poi, che il direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 14 febbraio 2008, aveva inserito le società agricole tra le ipotesi di disapplicazione automatica della disciplina in materia di società di comodo. Già in precedenza, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, si era espressa in tal modo, ribadendo tale posizione, anche con la risoluzione n. 331/E del 16 novembre 2007. Con riferimento specifico all'annualità 2006, l'Agenzia delle Entrate aveva motivato il proprio avviso di accertamento sul fatto che l'Agenzia regionale del Veneto aveva rigettato l'istanza di disapplicazione, ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37, comma 8, aggiungendo che la società agricola, che aveva acquistato 45 ha di terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali, era partecipata da altra società. Tale circostanza, però, non assumeva alcuna rilevanza ai fini del procedimento, stante l'autonomia giuridica di ogni compagine sociale. In realtà, la Gastaldia società agricola svolgeva effettivamente tali attività, con la qualifica di imprenditore agricolo professionale, essendo in possesso di tutti i requisiti di cui al d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, come risultava dal certificato della regione Veneto, servizio ispettorato regionale per l'agricoltura di Venezia, tanto che aveva chiesto i contributi europei per la «calmierizzazione» dei prezzi dei prodotti agricoli.
2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.
3. Resiste con controricorso la società contribuente.

#### CONSIDERATO

che:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce la «violazione e falsa applicazione della legge n. 724 del 1994, art. 30 (nella versione applicabile *ratione temporis*), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3». Invero, per il giudice d'appello alla società contribuente non era applicabile la disciplina sulle società di comodo in ragione del fatto che si trattava di una società agricola. La Commissione regionale utilizza, però, alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, che sono tutti successivi all'annualità in contestazione (2006), in base ai quali tali società sono state inserite tra le ipotesi per le quali è prevista la disapplicazione automatica della disciplina in materia di società di comodo. In realtà, la legge n. 724 del 1994, art. 30, nella versione vigente nel 2006, non include tra le ipotesi di esclusione le società agricole. L'unica possibilità concessa alle società agricole era quella di presentare un interpello disapplicativo per dimostrare la presenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi ed il superamento del test di operatività, ai sensi della legge n. 724 del 1994, art. 30, comma 4 *bis*. Pertanto, nell'anno 2006 le società agricole non erano affatto escluse automaticamente dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 non si è in alcun modo provveduto alla disciplina delle società agricole, non rientrando le stesse tra le ipotesi di disapplicazione automatica. Né l'esclusione dalla disciplina delle società di comodo era contenuta nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007. La risoluzione n. 331/E del 16 novembre 2007, pure citata dal giudice d'appello, si riferiva invece al reddito

imputato ad una holding. Solo con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, è stato previsto che le società agricole fossero ricomprese tra le ipotesi di disapplicazione automatica, ma solo a partire da 2012.

1.1. Il motivo è fondato.

Va premesso che è pacifico che la società contribuente è stata costituita nel 2005 dalla Calzaturificio Orion S.p.A, allo scopo di acquisire un fondo rustico con insistenti fabbricati ed un'azienda agricola. Tale operazione è stata realizzata nell'ottobre 2005, quando la società ha acquistato dai signori P.S. terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali ed abitativi siti nel comune di Cona, per un'estensione complessiva di oltre 45 ha al prezzo di Euro 2.190.000,00, per un investimento complessivo di Euro 2.239.707,00, oltre alla società semplice denominata «S.P.E. Eredi». L'Agenzia delle Entrate ha espresso parere contrario all'istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo presentata dalla società contribuente, in assenza di incidenza di fattori naturali.

1.2. Quanto alla complessa disciplina normativa che fa da cornice all'intera vicenda fattuale, si rileva che, ai sensi del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 15, convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248, applicabile al caso in esame, si è previsto l'inserimento all'interno della legge n. 724 del 1994, art. 30, del comma 4 *bis*.

La legge n. 724 del 1994, art. 30, comma 4 *bis*, prevede quindi che «in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché 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».

Al d.l. n. 223 del 2006, art. 35, comma 16, si prevede, poi, che «le disposizioni del comma 15, si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto».

1.3. La legge n. 244 del 2007, art. 1, comma 128, ha, poi, inserito all'interno della legge n. 724 del 1994, art. 30, il comma 4 *ter*, in base al quale «con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4 *bis*» (disapplicazione automatica).

1.4. Il direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 14 febbraio 2008 n. 23681 ha individuato le ipotesi di disapplicazione automatica inserendovi: *a*) società in stato di liquidazione, cui non risulta applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui alla l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 129, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 c.c., entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; *b*) società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria; *c*) società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui alla l. 31 maggio 1965, n. 575, artt. 2 *sexies* e 2 *nonies*; *d*) società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici; *e*) società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi della legge n. 724 del 1994, art. 30; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato art. 30, anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 T.U.I.R.; *f*) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo d'imposta.

Tali situazioni consentono la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo, senza necessità di interpello, «a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007».

Inoltre, nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2008 si prevede anche che «costituiscono, inoltre, situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di presentare istanza interpello, anche le nuove fattispecie di esclusione individuate dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 128, lett. *b*) e *c*) (legge finanziaria per il 2008)».

Pertanto, per l'anno 2007, altre ipotesi di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo sono rinvenute nelle seguenti: «6 *bis*: alle società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità; 6 *ter*: alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; 6 *quater*: alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento a del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; 6 *quinquies*: alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale; 6 *sexies*: alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore».

Si precisa, nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 2008/23681 che «le nuove cause di esclusione individuate dalla Legge finanziaria per il 2008 [comma 128, lett. *b* e *c*]), accomunate, quanto agli aspetti procedurali, a quelle individuate con il presente provvedimento, costituiscono situazioni oggettive al ricorrere delle quali le società non operative possono disapplicare la relativa disciplina per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di presentare istanza di interpello».

1.5. Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956 sono state inserite tra le ipotesi di esclusione automatica della disciplina delle società di comodo, anche le società agricole [lett. *i*] «società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c., e rispettano le condizioni previste dal d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2». Si prevede, poi, nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2012 che «le situazioni oggettive indicate al paragrafo 3 e

la sostituzione prevista dal paragrafo 4 hanno efficacia a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di adozione del presente provvedimento».

1.6. La questione dirimente, dunque, è quella di accertare se l'ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate nel 2012 possa estendere la sua applicazione anche ad anni antecedenti, e segnatamente all'anno di imposta 2006.

1.7. L'art. 2135 c.c., (imprenditore agricolo) prevede, dopo la modifica di cui al d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 1, comma 1, che «È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse». All'art. 2135 c.c., comma 2, si stabilisce che «per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per l'allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

L'art. 2135 c.c., comma 3, si riferisce alle attività «connesse» esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

1.8. Il d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, ha, poi, dato la definizione di imprenditore agricolo professionale. Pertanto, «ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del reg. CE n. 1257 del 1999 del consiglio, del 17 maggio 1999, art. 5, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50 per cento del proprio reddito globale di lavoro».

L'art. 1, comma 3, dispone che «le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., e siano in possesso dei seguenti requisiti: a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari; c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale».

Il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, prevede, poi, al comma 1 che «la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c., deve contenere l'indicazione di società agricola». Al comma 2 si dispone che «le società costituite alla data di entrata in vigore del presente decreto, che abbiano i requisiti di cui al presente articolo devono inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed adeguare lo statuto, ove redatto».

La norma, quindi, ha l'obiettivo di incentivare gli imprenditori del settore agricolo alla costituzione di società, pur se è indispensabile l'esercizio «esclusivo» delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., e nel consiglio di amministrazione vi è un vincolo di presenza di almeno un soggetto in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP). Proprio tale normativa ha, dunque, indotto la società Calzaturificio Orion S.p.A. a costituire una specifica società nel maggio 2005, in quanto l'acquisizione diretta dell'azienda agricola non avrebbe consentito il soddisfacimento del requisito oggettivo, costituito dall'oggetto sociale esclusivamente circoscritto ad attività ai sensi dell'art. 2135 c.c.

1.9. Il d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, art. 36, comma 8, ha stabilito che non costituisce distrazione dall'esercizio esclusivo dell'attività agricola la locazione, il comodato o l'affitto di fabbricati ad uso abitativo e ad uso strumentale rispetto alle attività agricole e di terreni, qualora i ricavi conseguiti con l'attività di locazione non superino il 10 per cento di quelli complessivi.

2. La legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 1093, prevede che «le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2, come da ultimo modificato dal presente art., comma 1096, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, art. 32, di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni».

Si prevede, al comma 1094, anche che «si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, in tali ipotesi, le società possono optare per la determinazione del reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25 per cento».

La società contribuente ha aderito, solo a partire dall'anno 2007, all'opzione per la tassazione in base al reddito catastale prevista dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, introdotta dalla legge n. 297 del 2006, art. 1, comma 1093, attuata con il decreto 27 settembre 2007, n. 213, con applicazione, in base al d.m., art. 6, il quale prevede che «le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che posseggono i requisiti sostanziali di cui al d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2, sin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto possono optare per il regime impositivo di cui all'art. 1, a partire dal medesimo periodo d'imposta, se inseriscono nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di «società agricola» ed adeguano lo statuto entro il primo periodo di imposta per il quale è esercitata l'opzione». Nel 2006, invece, la società ha preferito quantificare il proprio reddito «reale», senza l'opzione per la rendita catastale.

2.1. Con la circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha commentato la disciplina dell'opzione per la

determinazione del reddito su base catastale. L'obiettivo della l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1093, è, dunque, quello di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, con il mantenimento in capo alle società che rivestono la qualifica di «società agricole» di un particolare sistema di determinazione del reddito, che costituisce un regime naturale di tassazione solo per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali.

Pertanto le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come «società agricole» se: a) l'oggetto sociale prevede l'esercizio «esclusivo» delle attività di cui all'art. 2135 c.c.; b) la ragione sociale o denominazione sociale contiene l'indicazione «società agricola».

Il regime di esercizio dell'opzione è disciplinato dal d.m. economia e finanze, 27 settembre 2007, n. 213, art. 2. Si prevede, quindi, che «ai fini delle modalità di esercizio dell'opzione di cui all'art. 1 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal d.p.r. 10 novembre 1997, n. 442». Di notevole rilievo è il contenuto del d.p.r. n. 442 del 1997, art. 3, comma 1, ove si chiarisce che «il reddito dei soggetti di cui all'art. 1, determinato ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, art. 32, è considerato reddito di impresa». Pertanto, per effetto dell'opzione il reddito imponibile delle società agricole, pure se determinato applicando i criteri catastali, non muta la categoria di appartenenza, in quanto è considerato «reddito di impresa». Inoltre, le società che svolgono attività agricole oltre i limiti fissati dall'art. 32 T.U.I.R., determinano la base imponibile analiticamente ai sensi del testo unico, art. 56 e ss. (d.p.r. n. 442 del 1997, art. 2, comma 2).

2.2. Nella circolare richiamata (n. 50/E del 1° ottobre 2010), si prevede il rapporto tra l'opzione per la rendita catastale e l'applicazione della disciplina delle società di comodo. Si chiarisce, infatti, che la circostanza che la società per effetto dell'esercizio dell'opzione determini un reddito effettivo inferiore a quello minimo «può essere apprezzato nell'ambito dell'interpello al solo fine di disapplicare, come previsto dalla circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, l'obbligo di dichiarare il reddito minimo». Tale circostanza invece, risulta del tutto irrilevante per superare il test di operatività, in quanto lo stesso si fonda sul confronto tra i ricavi minimi presunti con i ricavi effettivi che non sono in alcun modo influenzati dalle modalità di determinazione del reddito di impresa. Pertanto, fino all'anno 2012 le società agricole non godevano di alcuna causa di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo. Tra l'altro, la disapplicazione sarebbe stata solo parziale e a; le sole imposte dirette, ferme restando le conseguenze ordinarie in materia di IRAP ed IVA (cfr. ultima parte della circolare 50/E del 2010 «anche in caso di accoglimento della predetta istanza, resta fermo l'assoggettamento alla determinazione del reddito minimo IRAP, secondo le regole previste dall'art. 30, comma 3 *bis*, e alle limitazioni stabilite ai fini IVA dallo stesso art. 30, successivo comma 4»).

3. Vari elementi depongono per l'applicazione della esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo alle società agricole, sia pure con riferimento ai requisiti di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, solo a decorrere dall'anno 2012, quando le imprese agricole sono state inserite espressamente tra quelle escluse dalla disciplina delle società di comodo.

3.1. In primo luogo, deve evidenziarsi che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2012, che per la prima volta ha inserito le società agricole tra quelle che sono esentate dalla richiesta di disapplicazione per evitare di incorrere nella disciplina delle società di comodo (disapplicazione automatica), in realtà, ha, sul punto, natura costitutiva.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956, articolo unico, paragrafo 5, ha previsto espressamente che «le situazioni oggettive indicate al paragrafo 3 (...) hanno efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di adozione del presente provvedimento». In sostanza, il potere di normazione secondaria, conferito dal legislatore delegante, comprende anche la facoltà di indicare la data di decorrenza, atteso che la delega, in tanto ha un senso, in quanto il delegato possa tenere conto di molteplici situazioni di organizzazione interna e di gettito fiscale; altrimenti il legislatore avrebbe provveduto *ex auctoritate sua* a disciplinare la fattispecie legale e i relativi termini anche temporali.

3.2. In secondo luogo, il legislatore, nel 2006, con la legge n. 297 del 2006, art. 1, comma 1093, ha previsto la possibilità dell'impresa agricola di optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 T.U.I.R., riconoscendo la peculiarità dell'attività agricola.

Tuttavia, le società agricole non erano state escluse dalla disciplina delle società di comodo, ritenendosi soltanto che l'opzione per la rendita catastale costituiva un elemento da valutare ai fini dell'ottenimento della disapplicazione su richiesta, ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 *bis*, richiamato dalla legge n. 724 del 1994, art. 30. Non vi era, dunque, alcuna incompatibilità tra la riconosciuta possibilità di accedere alla tassazione catastale, quindi «forfettaria», con la soggezione alla presunzione di percezione del reddito minimo di cui alla legge n. 724 del 1994, art. 30, comma 3.

Il reddito delle società agrarie, anche se si sono avvalse della opzione per l'imposizione dei redditi in base alla «rendita catastale» di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, è, comunque, reddito di «impresa», ai sensi del d.p.r. n. 442 del 1997, art. 3, comma 1, richiamato dal d.m. economia e finanze, 27 settembre 2007, n. 213.

3.3. L'opzione per la «rendita catastale» può, comunque, costituire un indizio a favore della società agricola da valutare al momento della presentazione della istanza di interpello disapplicativo.

3.4. Le società agricole che svolgono attività agricole oltre i limiti di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, determinano la base imponibile «analiticamente» ai sensi del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 56.

4. Dovendosi, quindi, applicare alla fattispecie in esame la legge n. 724 del 1994, art. 30, nella versione vigente, nell'anno 2006, la società contribuente dovrà dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che non le hanno consentito, nell'anno di imposta 2006, il superamento del test di operatività.

5. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa

composizione, che si adeguerà al seguente principio di diritto: «In tema di società di comodo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956, emesso ai sensi della legge n. 244 del 2007, art. 1, comma 128, con cui le società agricole sono state escluse dalle disposizioni di cui alla legge n. 724 del 1994, art. 30 (c.d. disapplicazione automatica), ha efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di adozione del provvedimento (anno di imposta 2012), senza alcuna efficacia retroattiva», e provvederà sulle spese del giudizio di legittimità.

*(Omissis)*

## Società di comodo

### Test di operatività di una società agricola a r.l.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012 è stata disposta, al punto 1, lett. *λ*), la disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica anche alle «società che esercitano esclusivamente l'attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99».

La disapplicazione è automatica nel senso che non necessita di apposita istanza di interpello, come si vedrà in seguito.

Pertanto, a partire dall'anno 2012, le società che svolgono le attività contemplate dalla norma civilistica (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse) e che nella loro ragione o denominazione sociale contengono l'indicazione di «società agricola» sono escluse dalla disciplina delle società di comodo. Con tale termine si intendono, come noto, quelle società, di persone o capitali (società in nome collettivo, a responsabilità limitata, per azioni o in accomandita per azioni) che risultano costituite per soli scopi elusivi; a prescindere dell'oggetto sociale dichiarato, il loro intento è unicamente quello di gestire il patrimonio dei soci senza però espletare alcuna attività d'impresa o commerciale. Per tale motivo, ai fini fiscali, sono ritenute, e definite secondo la terminologia corrente, come «non operative». Per disincentivare tale fenomeno, rappresentato appunto dall'utilizzo fittizio della forma societaria per intestare i beni ai soci che ne conservano la disponibilità, sono state introdotte con la legge n. 724/1994 regole alquanto severe di contrasto che si prefiggono lo scopo di accertare il reale svolgimento di attività di tipo economico da parte delle medesime. Questo al fine di evitare che, mediante questo espediente, possano usufruire indebitamente di una tassazione ridotta oltre al fatto di recare pregiudizio al mercato, alterandone le regole.

Così le società, di persone e capitali, sono annualmente sottoposte ad un «test di operatività» che consiste nel testare se sussistono o meno le condizioni circa l'esistenza della loro «non operatività» e, quindi, la presenza di eventuali società di comodo.

A tale riguardo, l'art. 30 della citata legge n. 724/1994 ha individuato dei parametri di riferimento<sup>1</sup> per stabilire se una società possa essere ritenuta di comodo con la conseguenza che se non si raggiunge un livello minimo congruo la società dovrà comunque dichiarare un reddito minimo<sup>2</sup>. In sostanza, il test di operatività<sup>3</sup>, effettuato applicando determinati coefficienti medi di redditività sui beni patrimoniali della

<sup>1</sup> L'art. 30, comma 1, dispone 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, incrementati delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi dei seguenti elementi:

- 2 per cento delle quote di partecipazione ed agli strumenti finanziari;
- 6 per cento degli immobili ed alle navi;
- 5 per cento degli immobili di categoria A/10;
- 4 per cento degli immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 1 per cento degli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti;
- 15 per cento per cento alle altre immobilizzazioni.

<sup>2</sup> Il reddito minimo deve essere almeno pari alla somma dei seguenti valori:

- 1.50 per cento delle partecipazioni;
- 4,75 per cento del valore delle immobilizzazioni e navi;
- 4 per cento degli immobili di categoria A/10;
- 3 per cento degli immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 0.9 per cento degli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti;
- 12 per cento del valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria.

<sup>3</sup> Art. 30, comma 4 *bis*, della legge n. 724/1994.

società, servirà per determinare in via presuntiva quel reddito minimo richiesto dalla normativa allorché non sia stato possibile accertarlo direttamente.

Rientrano tra le «non operative» le società e gli enti che presentano dichiarazioni fiscali in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi, ovvero per quattro periodi d'imposta in perdita e per uno con un reddito dichiarato inferiore a quello minimo, calcolato su base presuntiva in base ai coefficienti; meglio conosciute come «società in perdita sistematica».

Può verificarsi che società non operative, secondo i parametri di calcolo, intendano comunque sottrarsi alle pesanti sanzioni previste in particolare ai fini IVA<sup>4</sup> e delle imposte dirette. Il contribuente può avvalersi delle cause di esclusione previste espressamente dal legislatore nel testo normativo ovvero di quelle cause di disapplicazione automatica aggiuntive stabilite con decreto direttoriale.

Inoltre è possibile ottenere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo presentando apposita istanza di interpello (non vincolante) in presenza di situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi<sup>5</sup>; tuttavia la disapplicazione può avvenire senza interpello, essendo sufficiente la comunicazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Tornando alle società agricole, oggetto dell'ordinanza n. 20807 del 21 luglio 2021 in epigrafe, è stato già anticipato che la loro esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo risale al Provvedimento Direttoriale del 11 giugno 2012 con efficacia decorrente dal periodo di imposta in corso alla data di adozione del medesimo provvedimento.

Fino a quella data non godevano di tale privilegio per cui l'unica possibilità ad esse riservata era quella di presentare un interpello per la disapplicazione della normativa di riferimento onde dimostrare la presenza di situazioni oggettive tali da rendere impossibile il conseguimento dei ricavi ed il superamento del test di operatività<sup>6</sup>.

L'esclusione opera indipendentemente dal fatto che la società rivesta la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) come anche non è determinante se abbia o meno optato per la determinazione del reddito su base catastale, di cui all'art. 1, comma 1093, della legge n. 266/2006<sup>7</sup>. La determinazione catastale del reddito (nello specifico: reddito agrario che compete a chi conduce il terreno), è il regime naturale

---

<sup>4</sup> Le società e gli enti «non operativi» non possono, ad esempio, ottenere a rimborso, compensare o cedere, l'eccedenza del credito risultante dalla dichiarazione IVA.

<sup>5</sup> L'istanza di interpello consiste in una richiesta rivolta all'Agenzia delle Entrate affinché esprima un parere, non vincolante per il contribuente, circa le situazioni oggettive che hanno reso impossibile il raggiungimento della soglia di ricavi minima. Va presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e l'Agenzia delle Entrate ha 120 giorni di tempo per rispondere.

<sup>6</sup> L'art. 30, comma 1, lett. c) della legge n. 724/1994 ha introdotto alcune cause di esclusione, di seguito elencate, al verificarsi delle quali le società interessate non devono effettuare il test di operatività né applicare la stessa disciplina:

- soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- società in amministrazione controllata o straordinaria;
- società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- società con un numero di soci non inferiore a 50;
- società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

<sup>7</sup> L'art. 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006, prevede che «le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive

delle ditte individuali e degli enti non commerciali (art. 32 del d.p.r. n. 917/1986) mentre le società agricole calcolano solitamente il reddito mediante le regole proprie del reddito d'impresa, sulla base della differenza tra i costi e i ricavi. Se però ricorrono le condizioni di cui alla legge sopra citata le società agricole (ad esclusione delle società per azioni e in accomandita per azioni) possono scegliere per la determinazione del reddito su base catastale, cioè del reddito agrario.

L'opzione riguarda solamente le società che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, hanno:

- come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c.;
- nella regione sociale figura l'indicazione di «società agricola».

L'Amministrazione finanziaria<sup>8</sup> ha chiarito, in proposito, che durante il periodo di opzione per la tassazione in base a criteri catastali, il reddito conserva comunque la qualifica di appartenenza per cui è considerato quale di reddito d'impresa. Pertanto, in tale periodo, il reddito dichiarato è quello agrario ma la società deve in ogni caso denunciare, nella dichiarazione dei redditi, i valori delle poste di bilancio. Pertanto, la società continua a tenere la contabilità secondo le regole proprie del regime normalmente adottato (contabilità semplificata o ordinaria).

La compilazione del prospetto della dichiarazione dei redditi riveste un ruolo essenziale in quanto garantisce la continuità dei valori nel caso di cessazione dell'opzione per il reddito agrario o di una sua revoca. L'ordinanza n. 20807 del 21 luglio 2021 affronta un caso posto all'attenzione dei giudici di legittimità, vertente su questa particolare materia.

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento, relativo all'anno 2006, ad una società agricola a responsabilità limitata poiché non aveva superato il test di operatività di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994. Di conseguenza, l'ufficio aveva rideterminato il reddito motivando il suo operato sulla base del fatto che l'Agenzia regionale delle Entrate aveva rigettato l'istanza di disapplicazione<sup>9</sup> facendo altresì presente che la società, la quale aveva acquistato 45 ha di terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali, era partecipata da altra società.

Il ricorso era respinto dalla C.T.P. Di parere diverso la C.T.R. che accoglieva l'appello richiamandosi erroneamente al provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2008 che aveva inserito le società agricole tra le ipotesi di disapplicazione automatica della disciplina in materia di società di comodo. A suffragio dell'assunto citava certa prassi ministeriale (inappropriata). Essendo una società agricola non trovava riscontro, per la C.T.R., la normativa sulle società di comodo.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava la sentenza della Commissione tributaria regionale perché l'art. 30 della legge 724 del 1994, nella versione vigente nell'anno 2006, non includeva tra le ipotesi di esclusione le società agricole. L'unica possibilità che queste avevano era quella di presentare un interpello disapplicativo per dimostrare la presenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi ed il superamento del test di operatività, ai sensi del comma 4 *bis* dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994. Pertanto, nell'anno 2006 le società agricole non erano affatto escluse automaticamente dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo. Fra l'altro il citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 non aveva in alcun modo provveduto alla disciplina delle società agricole, nel senso che non rientravano le stesse tra le ipotesi di disapplicazione automatica. Anche la prassi enunciata dalla C.T.R. non era pertinente al caso contestato. L'Agenzia rimarcava, quindi, che solo con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

---

modificazioni». Tale facoltà, soppressa dall'art. 1, comma 513, della legge n. 228/2012 è stata poi ripristinata dall'art. 1, comma 36, della legge n. 147/2013.

<sup>8</sup> Agenzia delle Entrate, circ. n. 50/E del 1° ottobre 2010.

<sup>9</sup> L'art. 37 *bis*, comma 8, del d.p.r. n. 600/1973 prevede che le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.



dell'11 giugno 2012, è stato previsto che le società agricole fossero ricomprese tra le ipotesi di disapplicazione automatica, ma solo a partire dal 2012.

L'oggetto del contendere era sostanzialmente quello di accertare se l'ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate nel 2012 potesse estendere la sua applicazione retroattivamente, ad anni antecedenti, e segnatamente all'anno di imposta 2006.

Nel merito la Suprema Corte, dopo aver richiamato l'attenzione sulla portata della normativa civilistica (art. 2135 c.c.) e quanto disposto dal d.lgs. n. 99/2004 circa i requisiti delle società agricole (art. 1, comma 3, e art. 2) ai fini del riconoscimento della qualifica di IAP, focalizza l'attenzione sull'art. 1, comma 1093, della legge n. 296/2006, perché la società contribuente aveva aderito, solo a partire dall'anno 2007, all'opzione per la tassazione in base al reddito catastale prevista dall'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986. L'articolo della legge del 2006 prevede che «le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che posseggono i requisiti sostanziali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 sin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto possono optare per il regime impositivo di cui all'articolo 1 a partire dal medesimo periodo d'imposta, se inseriscono nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed adeguano lo statuto entro il primo periodo di imposta per il quale è esercitata l'opzione»<sup>10</sup>.

Per effetto dell'opzione il reddito imponibile delle società agricole, anche se determinato applicando i criteri catastali, non muta la categoria di appartenenza, in quanto è considerato reddito di impresa. Inoltre, le società che svolgono attività agricole oltre i limiti fissati dall'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 determinano la base imponibile analiticamente ai sensi del successivo art. 56 (determinazione del reddito d'impresa). Nell'anno 2006, invece, la società aveva determinato il suo reddito non su base catastale bensì in modo analitico (costi e ricavi), senza esercitare, quindi, l'opzione a favore del reddito agrario.

La Corte osserva, quindi, che a tale scopo l'Amministrazione finanziaria<sup>11</sup> ha delineato il distinguo sussistente tra l'opzione per la rendita catastale e l'applicazione della disciplina delle società di comodo chiarendo che la società che determina, per effetto dell'esercizio dell'opzione, un reddito effettivo inferiore a quello minimo può avvalersi di apposito interpello al solo fine di disapplicare l'obbligo di dichiarare il reddito minimo<sup>12</sup>. Tale circostanza invece, risulta del tutto irrilevante per superare il test di operatività delle società di comodo in quanto lo stesso si fonda sul confronto tra i ricavi minimi presunti con i ricavi effettivi che non sono in alcun modo influenzati dalle modalità di determinazione del reddito di impresa. In conclusione, anche la Cassazione conviene con quanto sostenuto dall'Agenzia puntualizzando che fino all'anno 2012 le società agricole non godevano di alcuna causa di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo.

Cassando la sentenza con rinvio alla C.T.R. la Suprema Corte ha ritenuto che nella fattispecie andava applicato l'art. 30 della legge n. 724/1994, nella versione vigente nell'anno 2006, invitando nel contempo la società contribuente a dimostrare, se del caso, l'esistenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che non le avevano consentito, nell'anno di imposta 2006, il superamento del test di operatività.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>10</sup> L'art.1, comma 1094, della legge n. 296/2005 dispone che si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli ceduta dai soci. Tali società, che solitamente determinano il reddito in base al bilancio, possono optare per la determinazione in base ad una percentuale forfetaria del 25 per cento dei ricavi.

<sup>11</sup> Agenzia delle Entrate, circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010.

<sup>12</sup> Agenzia delle Entrate, circolare n. 25/E del 4 maggio 2007.