

Società di comodo. Test di operatività escluso per le società agricole solo dal 2012. Nessuna efficacia retroattiva

Cass. Sez. Trib. 17 marzo 2023, n. 7756 ord. - Giudicepietro, pres.; La Torre, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola R e R società a responsabilità limitata (avv. Spinelli). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Catanzaro 27 settembre 2016*)

Imposte e tasse - IRES ed IRAP - Accertamento - Società di comodo - Test di operatività di una società agricola a.r.l. - Applicazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994 - Efficacia retroattiva del provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2012 - Esclusione - Valenza solo dall'anno 20212.

In tema di società di comodo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 87956 del 2012, 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, 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 che lo stesso possa applicarsi retroattivamente.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate datato 11 giugno 2012 è stata disposta [punto 1, lett. ð)] 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.

A decorrere, infatti, dall'anno 2012 le società che svolgono le attività contemplate dalla citata 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, costituito 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 summenzionata legge n. 724/1994 ha individuato dei parametri di riferimento¹ per stabilire se una società possa essere ritenuta di comodo con la conseguenza che se non si

¹ 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 operative 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:

raggiunge un livello minimo congruo la società dovrà comunque dichiarare un reddito minimo². In sostanza, il test di operatività, effettuato applicando determinati coefficienti medi di redditività sui beni patrimoniali della società, servirà per determinare in via presuntiva quel reddito minimo richiesto dalla normativa allorquando 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 IVA³ e delle imposte dirette. Il contribuente può avvalersi delle cause di esclusione previste espressamente dal legislatore con la normativa di riferimento 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 come anche di quel reddito minimo presunto; così facendo l'interessato può avere un riscontro scritto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, sulla idoneità degli elementi probatori prodotti necessari per l'adozione della disciplina antielusiva.

Tuttavia, la disapplicazione può avvenire anche senza interpello, essendo sufficiente la comunicazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Come anticipato, per le società agricole, che rispettano le condizioni di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, l'esclusione automatica dal «test di operatività», e quindi dalla disciplina delle società di comodo, risale al provvedimento direttoriale dell'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 una istanza di interpello per la disapplicazione delle norme onde dimostrare la presenza di situazioni oggettive tali da rendere impossibile il conseguimento dei ricavi ed il superamento del test di operatività. Tra l'altro, come rilevato dalla Cassazione⁴, la disapplicazione sarebbe stata solo parziale e riferita alle sole imposte dirette, ferme restando le conseguenze ordinarie in materia di IRAP e 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 dal comma 3 *bis* dell'art. 30, e alle limitazioni stabilite ai fini IVA dal successivo comma 4 dello stesso art. 30»).

Di tale aspetto si è occupata la Suprema Corte, con l'ordinanza n. 7756 del 17 marzo 2023, in epigrafe, a seguito di una vertenza, intercorsa fra l'Agenzia delle Entrate e una società agricola s.r.l.; nello specifico,

-
- 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.

² 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.

³ 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.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 21 luglio 2021, n. 20807, in *DeJure*, Giuffrè.

a quest'ultima era stato notificato un avviso di accertamento, fatto ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, per IRES ed IRAP, relativo all'anno 2011.

La società in questione, esercente attività di produzione agricola e connessa attività di produzione di energia solare, aveva presentato ricorso alla C.T.P. ritenendo, in quanto tale, di essere esclusa dal «test di operatività». Non avendo ottenuto accoglimento, presentava appello alla C.T.R. che riformava la decisione dei primi giudici sostenendo che le società agricole non sono assoggettabili al predetto «test di operatività», considerando rilevanti ai fini dell'accertamento non gli anni di produzione del reddito ma quelli oggetto di accertamento; così come desumibile, a suo giudizio, dallo stesso provvedimento direttoriale del 2012.

La soluzione della controversia era così demandata al giudizio della Suprema Corte a cui l'Agenzia delle Entrate ricorreva per ribadire la legittimità del suo operato in ragione del fatto che, in base al suddetto provvedimento, l'esclusione dall'onere di presentare apposita istanza di interpello per le società agricole decorre solo dall'anno d'imposta 2012.

Per i giudici di legittimità, la questione era, quindi, quella di accertare se l'ipotesi di esclusione potesse estendere la sua applicazione anche ad anni antecedenti, e, come nel caso di specie, all'anno di imposta 2011.

Nel merito gli Ermellini hanno preliminarmente rilevato che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956, ha natura «costitutiva». In esso è espressamente riportato (paragrafi 3 e 5) che per le società agricole le relative disposizioni «hanno efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di adozione del presente provvedimento», cioè dal 2012. In sostanza, con la delega conferita dal legislatore al Direttore di poter emettere atti amministrativi (quali sono quelli c.d. di normazione secondaria, dove si applica il regime giuridico proprio sia degli atti normativi che degli atti amministrativi) è stata ad esso attribuita anche la facoltà di indicarvi la relativa data di decorrenza tenuto conto delle molteplici situazioni da gestire in termini di organizzazione interna e di gettito fiscale; in caso contrario avrebbe provveduto autonomamente lo stesso legislatore.

La Corte ha altresì richiamato la normativa di riferimento rammentando che l'art. 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006, ha previsto espressamente 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, 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. Commentando la norma, l'Amministrazione finanziaria⁵ chiarì che l'obiettivo era quello di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, con il mantenimento in capo alle società, con 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».

La determinazione catastale del reddito (nello specifico: reddito agrario che compete a chi conduce il terreno), si applica, quindi, alle ditte individuali e agli 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.;
- la ragione sociale in cui figura l'indicazione di «società agricola».

L'Amministrazione finanziaria 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 reddito d'impresa. Pertanto, in tale periodo, il reddito dichiarato è quello agrario ma la società

⁵ Agenzia delle Entrate, circ. n. 50/E del 1° ottobre 2010.

deve in ogni caso denunciare, nella dichiarazione dei redditi, i valori delle poste di bilancio. Di conseguenza, 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. Sta di fatto che le società agricole, come anticipato, non erano state escluse dalla disciplina delle società di comodo, ritenendosi soltanto che l'opzione per la rendita catastale (tassazione forfetaria) costituisse un elemento da valutare, comunque necessario per ottenere, su richiesta di parte, la sua disapplicazione, ai sensi dell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973 (in materia di disposizioni antielusive)⁶, richiamato dalla legge del 1994.

Non vi era, dunque, alcuna incompatibilità tra la possibilità di usufruire della tassazione catastale e quanto disposto dall'art. 30 della legge n. 724/1994 circa la presunzione di percezione di un reddito minimo perché, per quanto già detto, 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 reddito d'impresa.

Accogliendo il ricorso, i giudici di legittimità, hanno osservato che nel caso di specie si rendeva applicabile la norma del 1994, nella versione vigente nell'anno 2011 (oggetto di accertamento), e non quanto disposto, invece, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2012 con efficacia per gli anni successivi.

Se avesse voluto sottrarsi al «test di operatività» la società avrebbe dovuto dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni tali da impedirne, in tale annualità (2011), il superamento del medesimo test.

La Cassazione, in conclusione, ha riaffermato il principio di diritto, consolidato della giurisprudenza, secondo il quale «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».

Si rammenta che una fattispecie analoga era stata già oggetto di pronunciamento⁷; in quella circostanza il contenzioso era scaturito sempre da un avviso di accertamento, relativo all'anno 2006, nei confronti di una società agricola a responsabilità limitata che non aveva superato il test di operatività. 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 facendo altresì presente che la società, la quale aveva acquistato 45 ha di terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali, era partecipata da altra società.

Anche in quel caso l'esito della controversia fu favorevole all'Agenzia delle Entrate dove la Cassazione puntualizzò che fino all'anno 2012 le società agricole non godevano di alcuna causa di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo.

Luigi Cenicola

⁶ 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.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 21 luglio 2021, n. 20807, in *DeJure*, Giuffrè.