

## Richiesta di rimborso del credito IVA per acquisto di beni strumentali da parte di società agricola che non ha superato il test di operatività

Cass. Sez. Trib. 25 maggio 2025, n. 13876 ord. - Guerra di Mare società agricola Srl (avv.ti Palmieri e Cuva) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. II grado Sicilia 25 ottobre 2022)

**Imposte e tasse - IVA - Società agricola - Acquisto di beni strumentali - Attività di commercializzazione e imbottigliamento di vini presso terzi - Istanza di rimborso del credito IVA - Mancato superamento del test di operatività - Diniego al rimborso in quanto ritenuta società non operativa - Diritto alla detrazione nelle liquidazioni periodiche - Compete.**

*In materia di società non operative, la qualità di soggetto passivo, ai fini della detrazione IVA, è riconosciuta, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/CE ed in conformità ai principi espressi dalla Corte di giustizia europea nella sentenza 7 marzo 2024, in causa C-341/222, anche a colui che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettua operazioni soggette a detta imposta, il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata dalla normativa nazionale, corrispondente ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui dispone, in quanto nessuna disposizione della direttiva subordina il diritto a detrazione a detto requisito, per cui, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, rileva esclusivamente l'esercizio effettivo di un'attività economica in un determinato periodo d'imposta, ponendosi detta disposizione in contrasto con l'art. 167 della citata direttiva nella parte in cui, invece, prevede la perdita del diritto a detrazione al mancato raggiungimento di determinate soglie di ricavi.*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte, con l'ordinanza n. 13876/2025, in epigrafe, riguarda il diniego del rimborso del credito IVA ad una società agricola s.r.l. per l'acquisto di beni strumentali, in quanto non aveva superato il test di operatività, previsto dalla legge, riconoscendole comunque il diritto alla detrazione nelle liquidazioni periodiche.

La vicenda esaminata rientra nel novero di quei casi che hanno come sfondo le c.d. «società di comodo» intendendosi con tale termine 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 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

---

<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;

livello minimo congruo, la società dovrà comunque dichiarare un reddito verosimilmente tale<sup>2</sup>. 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 IVA<sup>3</sup> ed 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.

Per quanto riguarda, invece, le società che esercitano esclusivamente l'attività agricola, ai sensi dell'art. 2135 c.c., e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, sono state escluse dal «test di operatività», con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, datato 11 giugno 2012 [punto 1, lett. *z*)] il quale ha disposto la disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, disapplicazione che è automatica nel senso che non necessita di apposita istanza di interpello. Fino all'anno 2012, infatti, 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 al fine di 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 Cassazione<sup>4</sup>, 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»).

Questo non ha comunque impedito all'Amministrazione finanziaria di sottoporre ad accertamento, ai sensi del citato art. 30 della legge n. 724/1994, talune società agricole (in particolare: per IRES ed IRAP)

- 
- 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> 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>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V 21 luglio 2021, n. 20807, in *DeJure*.

per gli anni antecedenti al 2012, con definizione dei rispettivi contenziosi da parte dei giudici di legittimità, definiti in senso sfavorevole alle medesime società<sup>5</sup>.

Ciò premesso, nel caso di specie, il legale rappresentate (pro tempore) della società agricola s.r.l. aveva presentato, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c), del d.p.r. n. 633/1972, istanza di rimborso relativamente al credito IVA<sup>6</sup> per acquisti di beni strumentali, depositando, inoltre, apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in cui era fatto presente che per l'anno di imposta 2013 non era applicabile nei suoi confronti la norma antielusiva sulle società non operative (di comodo), essendo, appunto, una società agricola.

Al fine di accertare l'attendibilità della richiesta di rimborso, e cioè l'esistenza e lo svolgimento dell'attività agricola nonché dei beni strumentali, oggetto della richiesta di rimborso come anche l'emersione di lavoro sommerso, l'ufficio aveva sottoposto a verifica, ai sensi dell'art. 30, legge n. 724/1994, la società dalla cui istruttoria era emersa la non «operatività» della medesima per cui non era possibile dare seguito alla domanda.

Da qui l'avvio di un contenzioso dove la C.T.P. accoglieva il ricorso della contribuente, riconoscendole il diritto al rimborso IVA, mentre la C.G.T. (Corte di giustizia tributaria) di secondo grado, di diverso avviso, legittimava l'operato dell'Amministrazione finanziaria aderendo all'appello da questa proposto, sulla base delle seguenti osservazioni:

- la società non aveva superato il test di operatività, con la conseguenza di non avere diritto al rimborso richiesto, pur mantenendo il diritto alla detrazione nelle liquidazioni periodiche<sup>7</sup>;
- l'attività svolta riguardava nello specifico la commercializzazione e l'imbottigliamento di vini presso terzi (attività svolta in modo sempre più crescente) per cui non era lecito parlare di attività agricola bensì di attività avente natura commerciale, ad onta della veste formale palesata.

Nel ricorso per cassazione della sentenza, l'interessata contestava che la C.G.T. si fosse limitata a confermare pedissequamente quanto emerso dall'istruttoria dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate senza, fra l'altro, tener conto di quelle paventate situazioni oggettive che avevano, di fatto, reso impossibile il conseguimento di quel determinato livello di ricavi richiesto dall'art. 30 della legge n. 724/1994. A tale riguardo, si era richiamata alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea la quale ha affermato che la normativa sulle società «non operative» si rende applicabile solo in assenza di esercizio di attività imprenditoriale, ma non per il mero mancato conseguimento di un preteso livello di ricavi<sup>8</sup>.

Sul punto i giudici di legittimità hanno osservato che l'istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non lasciava margini di discussione poiché era emerso quanto accertato la qual cosa non lasciava spazio ad ulteriori valutazioni. Quanto poi al mancato conseguimento di un livello di ricavi gli ermellini hanno posto in evidenza il contrasto che esiste fra la normativa statale e quella comunitaria laddove quest'ultima (art. 9, par. 1, direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006) ritiene «di non poter negare la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto al soggetto che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta, il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata da una normativa nazionale»: in sostanza, ciò che rileva è esclusivamente il fatto che detta persona eserciti effettivamente un'attività economica.

Le osservazioni della Suprema Corte sono le stesse già sottolineate, dalla medesima, in altra circostanza dove è stato affermato che «*In materia di società non operative, la qualità di soggetto passivo, ai fini della detrazione IVA, è riconosciuta, ai sensi dell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/CE ed in conformità ai principi espressi dalla CGUE nella sentenza n. 341 del 7 marzo 2024 in causa C-341/222, anche a colui che, nel corso di un determinato*

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V 17 marzo 2023, n. 7756 ord., in questa Riv., 2023, 5, con nota di CENICOLA.

<sup>6</sup> Il credito IVA si verifica quando l'imposta pagata sugli acquisti supera quella incassata sulle vendite.

<sup>7</sup> La liquidazione periodica dell'IVA consiste nel calcolare l'importo dell'IVA da versare allo Stato per un determinato periodo di imposta (mensile o trimestrale). La liquidazione deve essere effettuata dai soggetti passivi IVA che sono obbligati a dichiarare periodicamente l'ammontare dell'imposta dovuta sulle operazioni imponibili effettuate, nonché l'importo dell'IVA che può essere detratta sugli acquisti effettuati.

<sup>8</sup> Sentenza 7 marzo 2024, in causa C-341/22, in Riv. dott. commercialisti, 2024, 4, 725.

*periodo d'imposta, effettua operazioni soggette a detta imposta, il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata dalla normativa nazionale, corrispondente ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui dispone, in quanto nessuna disposizione della direttiva subordina il diritto a detrazione a detto requisito, per cui, ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994, rileva esclusivamente l'esercizio effettivo di un'attività economica in un determinato periodo d'imposta, ponendosi detta disposizione in contrasto con l'art. 167 della citata direttiva nella parte in cui, invece, prevede la perdita del diritto a detrazione al mancato raggiungimento di determinate soglie di ricavi»<sup>9</sup>.*

Nella fattispecie, la Corte di giustizia di secondo grado si era espressa riconoscendo che la società, sebbene non fosse agricola (tale da non avere accesso al rimborso del credito IVA), svolgeva comunque un'attività economica la qual cosa consentiva di mantenere il diritto alla detrazione nelle liquidazioni periodiche. Motivo degno di accoglimento (parziale) del ricorso.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 11 settembre 2024, n. 24442 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2024; 6 agosto 2024, n. 22249, *ivi*.