07753/23

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

TRIBUTI

Dott. ANDREINA GIUDICEPRIETRO - Presidente -

Dott. LENOCI VALENTINO - Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -

Ud. 8/02/2023 - CC

Dott. ROSANNA ANGARANO - Consigliere -

R.G.N. n. 2651/2016
26531

Dott. LUIGI LA BATTAGLIA - Consigliere -

Rep.
Cau 4756

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

26531

sul ricorso Rg. n. 2651/2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis), in persona del Direttore Generale pro tempore elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

Contro

(omissis) (omissis) (omissis) società a responsabilità limitata, in persona dell'Amm. Unico e legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis), ed elettivamente domiciliata all'indirizzo pec: (omissis) come da procura in atti

- controricorrente -

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Calabria, n. 2315/2016 dep. 27.9.2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 8 febbraio 2023 dalla Dott.ssa Maria Enza La Torre;

rg 26531/2016 Agenzia delle entrate c/ (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) *a responsabilità limitata*

Ritenuto che:

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Calabria, che in controversia su impugnazione da parte di (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) a responsabilità limitata, esercente attività di produzione agricola e connessa attività di produzione di energia solare, di avviso di accertamento ai sensi dell'art. 30 l. 724/1994 (società di comodo) per Ires e Irap anno 2011, ha accolto l'appello della società, riformando la sentenza di primo grado.

La CTR, per quanto ancora rileva, ha ritenuto non assoggettabile al test di operatività le società agricole, considerando rilevanti ai fini dell'accertamento non gli anni di produzione del reddito ma quelli oggetto di accertamento. Ciò sulla base del provvedimento del dir. dell'agenzia dele entrate dell'undici agosto 2012 che ha escluso dall'applicazione del test di operatività le società agricole che rispettano le condizioni di cui all'art. 2 del d.lgs. 99/2004, ritenendo preferibile l'interpretazione "che non riferisca la limitazione dell'esclusione all'anno di produzione del reddito ma piuttosto all'anno in cui viene effettuato l'accertamento".

La società contribuente resiste con controricorso, eccependo l'inammissibilità del ricorso per errata individuazione del parametro di legittimità invocato e comunque la sua infondatezza.

Considerato che:

1. Va preliminarmente respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso, correttamente proposto per violazione di legge la cui interpretazione da parte della CTR è contestata.

2.Con l'unico motivo del ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 comma 4 ter della l. n. 724/1994, dell'art. 37 bis comma 8 d.P.R. 600/73 nonché del provv. del dir. dell'Agenzia delle entrate 11.6.2012, ex art. 360 n. 3 c.p.c.,

potendosi escludere l'onere di presentare istanza di interpello per le società agricole solo a decorrere dall'anno d'imposta 2012.

3.Il motivo è fondato nei termini di cui in prosieguo.

3.1.La questione dirimente, già affrontata da Cass. *n.* 20027 *del* 14/07/2021 e dalle cui conclusioni non vi è motivo per discostarsi, 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 2011.

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.

3.2. 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 paragrafo 5 dell'articolo unico del provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate n. 2012/87956 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.

3.3.In secondo luogo, il legislatore, nel 2006, con l'art. 1, comma 1093, della legge 297 del 2006, ha previsto la possibilità dell'impresa agricola di optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del Tuir, 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 dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, richiamato dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994. 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 all'art. 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994. n Il reddito delle società agrarie, anche se si sono avvalse della opzione per l'imposizione dei redditi in base alla "rendita catastale" di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 917/1986, è, comunque, reddito di "impresa", ai sensi dell'art. 3, primo comma, del d.P.R. n. 442/1997, richiamato dal d.nn. 27 settembre 2007, n. 213 del Ministero dell'economia e delle finanze.

3.4.La CTR ha conseguentemente errato nel ritenere che non è assoggettabile al test di operatività la società agricole, considerando rilevanti ai fini dell'accertamento non gli anni di produzione del reddito ma quelli oggetto di accertamento, contrastando tale interpretazione con la lettera e la ratio della norma, come sopra chiarito.

Dovendosi, quindi, applicare alla fattispecie in esame l'art. 30 della legge n. 724/1994, nella versione vigente, nell'anno 2011, la società contribuente avrebbe dovuto dimostrare l'esistenza di oggettive situazioni che non le hanno consentito, in tale annualità, il superamento del test di operatività.

4.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria 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 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", e provvederà altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Roma, 8 febbraio 2022

La Presidente

Dott.ssa Andreina Giudiceprietro

Andreina Giudiceprietro

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi, 17 MAG. 2022