

Le società agricole aventi forma commerciale e la disciplina delle società di comodo ed in perdita sistematica

1. L'art. 30 della legge n. 724/1994 qualifica, tra l'altro, quali società c.d. di comodo, le società aventi forma commerciale (dunque, le società di persone e di capitali), le quali non superano il c.d. *test* di operatività; ossia, che non hanno maturato ricavi, proventi ed incrementi di rimanenze in misura almeno pari a quella prevista dal comma 1 di tale disposizione ⁽¹⁾.

Consente, peraltro, a tali contribuenti di sottrarsi a tale disciplina [quindi, alla presunzione di percezione del reddito nella misura fissata dal comma 3 ⁽²⁾] dimostrando l'esistenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile «*il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo (...)*» (comma 4 *bis*).

Dunque, laddove la società dimostra la ricorrenza di circostanze oggettive che hanno ostato al conseguimento di ricavi in misura pari a quella presunta dalla disciplina delle c.d. società di comodo, la medesima (disciplina) risulterà inapplicabile; e, per l'effetto, parimenti non potrà essere applicata la presunzione di percezione di reddito in misura pari a quella fissata dall'art. 30 in discussione.

2. Non vi possono essere dubbi in ordine al fatto che il maggior reddito attribuito alla società non operativa, ai sensi dell'art. 30, comma 3, sia un reddito presunto; con riferimento al quale, quindi, il contribuente è ammesso a fornire la prova contraria della correttezza del contenuto della propria dichiarazione ⁽³⁾.

Induce a tale conclusione, *in primis*, il tenore letterale dell'art. 30, comma 3, il quale, infatti, «*presume*» che il reddito maturato dalla società non operativa non sia inferiore a quello risultante dai parametri espressamente indicati (comma 3).

Dipoi, tale conclusione è necessitata alla luce della c.d. interpretazione adeguatrice a Costituzione cui, secondo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale ⁽⁴⁾, ogni disposizione di legge deve essere interpretata.

Ebbene. L'art. 53 Cost. esige che la disciplina dell'attività di accertamento sia connotata in maniera tale da consentire l'imputazione, al soggetto passivo, dell'imponibile effettivamente maturato dal medesimo nel periodo d'imposta. Tale disposizione non tollera, cioè, che l'esito dell'attività di accertamento consista nell'attribuzione al contribuente di un reddito diverso (superiore od inferiore) da quello effettivamente percepito nel corso dell'anno.

Onde, l'art. 30 della legge n. 724 deve essere interpretato – pena la sua incompatibilità con l'art. 53 Cost. – nel senso che la presunzione di percezione, ai sensi del comma 3, da parte della società qualificata di comodo in virtù del comma 1, di un reddito superiore rispetto a quello dichiarato, ha natura relativa; e, quindi, consente al soggetto accertato di provare che il reddito percepito nell'anno oggetto di verifica corrisponde a quello dichiarato o, comunque, è inferiore a quello accertato (su base presuntiva).

Non basta. I rilievi che precedono sono necessitati anche alla luce dell'art. 24 Cost. Infatti, se alla società qualificata non operativa ai sensi dell'art. 30, comma 1 fosse

precluso dimostrare che il reddito imputato *ex art. 30*, commi 3 e 4 non corrisponde a quello effettivo acquisito nel periodo d'imposta, queste ultime disposizioni sarebbero lesive del diritto di difesa del contribuente, tutelato dal predetto art. 24 Cost. ⁽⁵⁾.

3. Non solo. La Corte costituzionale ha reiteratamente chiarito che la disciplina di ogni singola imposta deve essere interpretata di guisa che la stessa risulti coerente con la regolamentazione del presupposto di tale medesimo tributo ⁽⁶⁾.

Non v'è dubbio che la disciplina delle c.d. società di comodo afferisca a quelle dell'imposta sui redditi di cui al T.U.I.R. Basti rammentare il tenore testuale dell'art. 30, comma 3 della legge n. 724/1994: «*Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società (...) si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore (...)*».

Perciò, l'interpretazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994 deve essere orientata al criterio per cui la disciplina in esso recata presume, in capo alle c.d. società di comodo, la percezione di un reddito minimo; ossia, di un incremento della ricchezza del contribuente, esistente all'inizio di ciascun periodo impositivo. Il reddito, infatti, secondo quanto emerge dal d.p.r. n. 917/1986, è, appunto, l'incremento della ricchezza maturata dal soggetto passivo in ciascuna annualità, in dipendenza delle fonti individuate dal T.U.I.R. (lavoro, attività d'impresa commerciale o agricola, capitale, altre tipiche e nominate fonti).

In altri termini, la disciplina delle c.d. società di comodo, siccome non è volta ad introdurre, in capo a tali soggetti, un tributo diverso, avente natura patrimoniale, da quello dell'imposizione sul reddito, non può essere interpretata in maniera tale da indurre effetti impositivi di tipo, appunto, patrimoniale, in capo alle società che non superano il c.d. *test* di operatività. E tale, per l'appunto, sarebbe l'effetto indotto dal ritenere come assoluta, anziché relativa, la percezione del reddito, da parte della società non operativa, nella misura fissata dall'art. 30 della legge n. 724/1994.

4. La descritta disciplina delle c.d. società di comodo di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994 persegue un'evidente finalità antielusiva: «*penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale*» ⁽⁷⁾; ossia, (penalizzare) quelle compagini «*che, indipendentemente dall'oggetto sociale adottato, gestiscono il proprio patrimonio esclusivamente nell'interesse dei soci, senza esercitare un'effettiva attività d'impresa*(cfr. circ. n. 5/E del 2 febbraio 2007). La ratio di tale normativa risiede, quindi, nella volontà di impedire il proliferare di società costituite esclusivamente con l'intento di conseguire finalità estranee alla causa sociale, sostanzialmente prive dello scopo lucrativo» ⁽⁸⁾.

5. L'art. 32, comma 36 *decies* del d.l. n. 138/2011 ha stabilito che le società aventi forma commerciale che, pur in astratto soggette alla disciplina delle c.d. società di comodo, hanno superato il c.d. *test* di operatività, ma abbiano dichiarato perdite fiscali consecutive per tre esercizi, sono comunque considerate non operative, ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724, a decorrere dal quarto periodo d'imposta e scontano la presunzione di percezione del reddito minimo stabilito da tale disposizione.

L'art. 32, comma 36 *undecies* del d.l. n. 138 estende l'applicazione di tale disposizione anche alle società di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994 le quali abbiano dichiarato, nel triennio di riferimento, perdite per due periodi d'imposta e nel terzo abbiano

dichiarato un reddito inferiore a quello presunto, quantificato ai sensi del comma 3 dell'art. 30.

Peraltro, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 ha stabilito l'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in esame, senza l'onere di dover preventivamente presentare l'istanza d'interpello disapplicativo previsto dall'art. 37 *bis*, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973 (su cui v. *infra*), per le società che esercitano esclusivamente le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e rispettano le condizioni di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 ⁽⁹⁾. Dunque, si deve trattare di società che esercitano esclusivamente le menzionate attività di cui all'art. 2135 c.c. e che recano, nella loro ragione sociale, la dizione di società agricola. Inoltre, laddove tali società concedano in locazione o affitto immobili ad uso abitativo ovvero terreni agricoli e fabbricati rurali, l'ammontare dei ricavi derivanti dalla concessione in godimento a terzi dei predetti beni non deve eccedere l'ammontare del 10 per cento rispetto ai ricavi complessivi dell'esercizio.

6. Sia le società qualificabili come di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, che le società attratte nel predetto regime delle società di comodo, siccome in perdita sistematica, ai sensi del d.l. n. 138/2011, subiscono, poi, un aggravamento del 10,5 per cento, dell'aliquota IRES ordinariamente applicabile (nella misura del 27,5 per cento, ai sensi dell'art. 77 del T.U.I.R.).

7. Delineata, in sintesi, la disciplina delle società di comodo ed in perdita sistematica, ne emerge, con riferimento alle società agricole, anzitutto che non ne sono soggette le società semplici.

Invece, ricadono sotto tale regolamentazione le società agricole aventi forma commerciale, indipendentemente dal fatto che siano qualificabili come società agricole professionali, ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004 ⁽¹⁰⁾.

Peraltro, nel mentre, come visto, il legislatore ha escluso espressamente dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, quelle che esercitano unicamente attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., rispettando le condizioni fissate nell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004; per contro, non v'è un'analogia norma di esclusione per tali soggetti, riguardo alla disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994.

Rilevanti sono le conseguenze.

Una società agricola la quale supera il c.d. *test* di operatività di cui al predetto art. 30, ma matura perdite consecutive nel triennio di riferimento, comunque è sottratta, *ex lege*, alla quantificazione presuntiva del reddito d'impresa.

Invece, qualora non superi tale *test* di operatività, è in astratto soggetta alla presunzione di maturazione del reddito minimo contemplata dall'art. 30, cit.

Ebbene. L'effetto della riconduzione di una società avente forma commerciale alla disciplina delle società non operative o a quella delle società in perdita sistematica è, sempre e comunque, quello dell'applicazione della presunzione di percezione del reddito d'impresa minimo stabilito dall'art. 30, comma 3. D'altro canto, comune è anche la *ratio* della disciplina delle società non operative ed in perdita sistematica: quella – sopra ricordata – di evitare l'abuso dell'utilizzazione della forma societaria in relazione ai casi in cui la stessa costituisce mero schermo (funzionale alla utilizzazione delle regole del reddito d'impresa), a beneficio dei soci, per la gestione di beni (intestati alla società), invero non espressiva di attività d'impresa.

Perciò, pare irragionevole la complessiva disciplina delle società in perdita e di quelle non operative, in relazione al caso in cui le stesse svolgano esclusivamente le attività di cui all'art. 2135 c.c. Non v'è, infatti, un ragionevole motivo – ci pare – che giustifichi la sottrazione della società agricola in perdita sistematica alla presunzione di percezione del reddito minimo, e non anche a tale presunzione, ove la società sia invece qualificabile come non operativa.

Per cui, ferme le perplessità relative alla compatibilità di tale complessiva disciplina col principio di cui all'art. 3 Cost., è auspicabile che, con apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate adottato ai sensi dell'art. 30, comma *ter*, le società agricole che esercitano solo le attività di cui all'art. 2135 c.c. vengano sottratte alla regolamentazione delle cd. società di comodo.

Ciò detto, deve essere ulteriormente precisato che, sulla base della legislazione vigente, la soggezione a tale disciplina opera, senza dubbio, con riferimento alle società agricole aventi forma commerciale, le quali quantificano il proprio reddito secondo le ordinarie regole proprie del reddito d'impresa. Molti dubbi riguardano, invece, il caso delle società agricole (di persone, società a responsabilità limitata e cooperative) le quali abbiano optato per l'imposizione su base catastale dei redditi prodotti, ai sensi dell'art. 32 del T.U.I.R., in virtù di quanto disposto dall'art. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006 ⁽¹¹⁾ (v., sul punto, *infra*).

8. Allo stato attuale, dunque, tali società, qualora intendano sottrarsi alla possibile attività accertativa dell'Agenzia delle Entrate, finalizzata all'eventuale applicazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994, hanno la possibilità di presentare l'istanza d'interpello disapplicativo di cui all'art. 37 *bis*, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973 (richiamato dal comma 4 *bis* dell'art. 30).

A tal proposito deve essere anzitutto precisato che il legislatore prevede che la società «può chiedere la disapplicazione» della disciplina di cui all'art. 30, cit. Dunque, la formulazione della norma palesa il carattere facoltativo della presentazione dell'istanza: val quanto dire che la sua omessa presentazione non pregiudica la possibilità della società agricola, la quale si veda notificare un atto di accertamento dell'Ufficio con il quale le venga attribuita la natura di società di comodo, con gli effetti reddituali di cui al comma 3, di opporre, dinanzi al giudice tributario, le ragioni per cui è stato impossibile il conseguimento delle componenti positive e dei ricavi, nella misura fissata dal medesimo art. 30.

Diverso avviso ha espresso l'Agenzia delle Entrate, secondo cui, in via generale, la società che non supera il *test* di operatività sarebbe onerata (non avrebbe, quindi, la mera facoltà), di presentare l'istanza d'interpello ⁽¹²⁾.

Come evidenziato dalla più autorevole dottrina che si è occupata del tema ⁽¹³⁾, la tesi dell'Amministrazione finanziaria non solo non convince, perché contrasta con il tenore letterale della disposizione; di più, verrebbe ad introdurre nell'ordinamento un'ipotesi di giurisdizione condizionata all'obbligatorio esperimento del rimedio amministrativo, invero ritenuta inammissibile, anche in tempi recenti, dalla Corte costituzionale ⁽¹⁴⁾.

9. Ancora. Se non v'è dubbio che le società aventi forma commerciale agricole, le quali determinano il proprio reddito secondo le regole proprie del reddito d'impresa, sono senz'altro soggette alla presunzione di cui all'art. 30, v'è da capire se ciò vale anche per quelle stesse società le quali abbiano optato per l'imposizione su base catastale, ai sensi dell'art. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006.

L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che, poiché la disposizione in parola non qualifica come agrario (anziché d'impresa) il reddito prodotto dal contribuente, ma unicamente determina la quantificazione del reddito (d'impresa) prodotto dalle attività di cui all'art. 32 del T.U.I.R. secondo le regole proprie del reddito agrario, ne discende che la società agricola, onde sottrarsi alla disciplina delle società di comodo, dovrebbe presentare l'interpello di cui all'art. 37 *bis*, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973; dopo di che, potrebbe far valere, quale causa che giustifica l'impossibilità del conseguimento del reddito minimo presunto dalla legge, l'adesione alla tassazione su base catastale ⁽¹⁵⁾. Non condividiamo tale conclusione. Atteso che il legislatore ha consentito alle società di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004 di optare per la tassazione su base catastale del reddito ritratto dalle attività di cui all'art. 32, ci sembra che, per ciò solo, abbia escluso che tali soggetti costituiscano possibili schermi di una gestione meramente patrimoniale, operata dai soci, riguardo ai beni di cui è titolare la società medesima. In altri termini: la possibilità di accedere alla tassazione catastale – evidentemente incompatibile con la soggezione alla presunzione di percezione del reddito minimo di cui all'art. 30, comma 3 – è l'espressione della qualificazione operata dallo stesso legislatore, come non potenzialmente elusiva (la quale costituisce la *ratio* della disciplina delle società di comodo), dell'utilizzazione della forma societaria in agricoltura. Perciò, a nostro avviso è da escludere la soggezione di tali società alla disciplina di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994. Anche perché, ci sia consentito, non ci pare rispondere ai criteri di una razionale interpretazione sostenere, ad un tempo, che le società in questione sono soggette alla disciplina delle società di comodo, ma potrebbero ad esse sottrarsi dimostrando di aver esercitato l'opzione per la tassazione su base catastale. Non senza considerare, infine, che neppure è dato comprendere quale sarebbe l'effetto della riconduzione, tra le società di comodo, della società agricola che ha optato per l'imposizione su base catastale: la soggezione a tale disciplina, infatti, non determinerebbe (la legge non lo prevede) la caducazione del regime opzionale catastale. Per cui, neppure potrebbe essere imputato a tale società il reddito d'impresa minimo presunto dall'art. 30, cit.

Ovviamente, niente esclude che l'Amministrazione finanziaria possa verificare se, effettivamente, la società dichiaratamente agricola, svolge effettivamente le attività di cui all'art. 2135 c.c. e, dunque, legittimamente ha beneficiato dell'opzione per la tassazione su base catastale, di cui all'art. 1, comma 1093.

10. Mediante l'istanza d'interpello la società agricola (soggetta all'art. 30 della legge n. 724/1994), può allegare e documentare l'esistenza di circostanze che, ai sensi del comma 4 *bis* dell'art. 30, hanno reso impossibile il conseguimento del reddito minimo, dei ricavi e delle rimanenze presunto da tale disposizione.

A tal fine, ad esempio, può addurre che l'attività di coltivazione del fondo non è ancora a regime perché la piantagione è stata recentissimamente impiantata; oppure che l'attività agricola è stata interessata da eventi metereologici che ne hanno minato la redditività; o, ancora, che i contratti regolarmente conclusi con i propri cessionari prevedono corrispettivi che non consentono di conseguire la soglia minima di ricavi prevista dalla legge; o, ancora, che le quotazioni delle *commodities* agricole sono incompatibili col conseguimento dei ricavi minimi presunti dalla legge, etc.

11. Un cenno va fatto alle conseguenze della mancata presentazione dell'istanza di interpello, oltre che dell'adozione di un parere negativo o positivo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Si è accennato, *supra*, al fatto che, a nostro avviso (con il conforto della dottrina che si è occupata del tema), il legislatore facoltizza, non onere la società che non supera il c.d. *test* di operatività, di presentare l'istanza di interpello disapplicativo di cui all'art. 37 *bis*, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973.

Pertanto, laddove l'Agenzia delle Entrate notifici alla società agricola (avente forma commerciale) apposito avviso di accertamento col quale le imputi il reddito minimo presunto dall'art. 30 della legge n. 724/1994, quest'ultima potrà, in sede giurisdizionale, eccepire tutte le circostanze idonee a dimostrare l'impossibilità del conseguimento di tale reddito presunto.

Per quel che attiene, poi, agli effetti dell'adozione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un parere di rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo (dunque, di un atto col quale la società agricola viene qualificata dall'Amministrazione come di comodo), si tratta di comprendere *a)* se il contribuente abbia l'onere d'impugnare immediatamente tale atto dinanzi al giudice tributario e *b)* quali eccezioni potrà formulare onde giustificare il mancato conseguimento del reddito presunto dalla legge.

Quanto al primo profilo, dirimente è osservare che *i)* l'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 non annovera, tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, il parere negativo reso dalla D.R.E. sull'istanza di interpello proposta dal contribuente ai sensi dell'art. 37 *bis*, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973; *ii)* tale parere non ha effetti vincolanti nei riguardi del suo destinatario. Non v'è, infatti, alcuna previsione la quale stabilisca che la società (astrattamente soggetta alla disciplina delle società di comodo) è obbligata ad uniformarsi al contenuto del parere, essendogli sottratta qualsivoglia possibilità di sostenere, in una successiva fase amministrativa o contenziosa, la sua natura, per quanto qui rileva, di soggetto effettivamente operativo. E solo se il parere avesse tale effetto vincolante, significherebbe che il medesimo produrrebbe effetti giuridici nei riguardi del contribuente che giustificerebbero l'interesse (ai sensi dell'art. 100 c.p.c.) del medesimo alla sua immediata impugnazione.

Ne discende, a nostro avviso, che la società agricola la quale si sia vista qualificare di comodo dal parere della D.R.E., non ha alcun onere di impugnazione di tale parere negativo. Laddove l'Agenzia delle Entrate, facendo seguito al proprio parere, riterrà di notificare alla società apposito avviso di accertamento in rettifica della sua dichiarazione, quest'ultima avrà la possibilità di impugnare tale atto impositivo dinanzi alla giurisdizione tributaria, ivi facendo valere le circostanze che giustificano la mancato percezione del reddito minimo presunto dalla legge.

Tale conclusione trova riscontro, del resto, in parte della giurisprudenza di legittimità (¹⁶), oltre che nella dottrina (¹⁷) che si è occupata del tema.

Per quel che riguarda le ragioni che potranno essere addotte dalla società, onde giustificare la mancata percezione del reddito presunto dalla legge, è da ritenere che essa, non solo possa eccepire le circostanze già addotte nell'istanza di interpello (respinta), ma possa allegarne (e documentarne) anche di nuove; diversamente opinando, infatti (dunque, sostenere che il contribuente possa introdurre in giudizio unicamente le circostanze già rappresentate nell'istanza d'interpello) si dovrebbe assumere che il contribuente sia onerato di presentare l'istanza d'interpello disapplicativo (talché,

l'omessa presentazione dell'istanza ovvero l'omessa deduzione, in essa, delle circostanze che giustificano la mancata percezione del reddito minimo, precluderebbero al contribuente la difesa o la sua integrazione nel giudizio tributario). Ma si tratta di conclusione che, per le ragioni già espresse, non è da noi condivisa.

Laddove, invece, e per chiudere sul punto, l'Agenzia delle Entrate, in risposta all'istanza d'interpello disapplicativo della società agricola, dovesse escludere la sussistenza dei presupposti per l'applicazione, in capo alla medesima, della disciplina delle società di comodo, i principi di tutela della cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria e del legittimo affidamento del medesimo contribuente, sanciti dall'art. 10 della legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), escludono che l'ente impositore possa disattendere tale parere e, per l'effetto, notificare alla società un atto di accertamento contenente l'imputazione, alla medesima, del reddito minimo di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994. Diversamente, l'atto di accertamento dovrà essere ritenuto nullo, per violazione di tali principi.

È pur vero che non si rinviene – diversamente da quanto accade per il caso dell'interpello ordinario di cui all'art. 11 della legge n. 212/2000 – nell'art. 37 bis, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973 e nelle relative disposizioni attuative, alcuna norma che stabilisce, in tale fattispecie, il vizio dell'atto di accertamento. Ma la prospettata conclusione discende dalla valenza dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, come riconosciuto, del resto, dalla costante giurisprudenza e dottrina⁽¹⁸⁾.

Giuseppe Ferrara

(*) Avvocato del Foro di Firenze.

(1)

Sulle società di comodo v., per tutti, S. Capolupo, *La nuova disciplina delle società di comodo*, in *Il Fisco*, 2006, 4585 e ss.; Id., *Società di comodo: potere di accertamento e prova contraria*, *ivi*, 2007, 1211 e ss.; M. Nussi, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2010, 491 e ss.; F. Pistolesi, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2007, 2987 e ss.

(2)

L'art. 30, comma 3 dispone, appunto, che «fermo l'ordinario potere di accertamento ai fini dell'imposta su reddito delle società» non operative, «si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle (...) percentuali» indicate nella medesima norma.

(3)

V., in merito, F. Pistolesi, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, *cit.*, 2987 e ss.

(4)

V., ad esempio, proprio con riferimento alla materia tributaria, Corte cost. 22 novembre 2012, n. 258, in *Giur. cost.*, 2012, 4146; Corte cost. 26 aprile 2012, n. 109, *ivi*, 2012, 1473.

(5)

Conferma tali conclusioni anche il Consiglio nazionale del notariato con lo studio n. 20-2008/T.

(6)

V., *ex pluris*, Corte cost. 26 marzo 1980, n. 42, in *Foro it.*, 1980, I, 1567; Corte cost. 15 luglio 1976, n. 179, in *Giur. it.*, 1977, 1053.

(7)

V. Agenzia delle Entrate, circ. 2 febbraio 2007, n. 5/E.

(8)

V. Agenzia delle Entrate, circ. 29 marzo 2013, n. 7/E.

(9)

Così testualmente dispone il Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate: «*possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica di cui all' art. 2, comma 36 decies e seguenti, senza dover assolvere all' onere di presentare istanza di interpello le società che, in almeno uno dei tre periodi d' imposta indicati nel comma 36 decies (...) si trovano in una delle seguenti situazioni (...) i) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell' art. 2135 c.c. e rispettano le condizioni previste dall' art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*».

(10)

V. in tal senso anche N. Montuori, *Le società agricole possono essere di comodo?*, in *Il Fisco*, 2009, 5271 e ss.

(11)

L' agevolazione prevista da tale disposizione e dal relativo regolamento attuativo di cui al d.m. 27 settembre 2007, n. 213, dopo essere stata soppressa dall' art. 1, comma 513 della legge n. 228/2012, è stata ripristinata dall' art. 1, comma 36 della legge n. 147/2013.

(12)

V. circ. Agenzia delle Entrate, 2 febbraio 2007, n. 5/E, cit.

(13)

V. F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 89, nt. 5.

(14) V., da ultimo, *Corte cost. 16 aprile 2014, n. 98*, in www.cortecostituzionale.it; *Corte cost. 27 luglio 1994, n. 360*, in *Giur. cost.*, 194, 2939.

(15)

V. ris. D.R.E. Emilia Romagna 1° ottobre 2009, n. 909-44164/2009. V. anche circ. Agenzia delle Entrate 1° ottobre 2010, n. 50/E, secondo cui «*le società agricole non godono (...) di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative*». E, la circostanza che la società agricola abbia optato per l' imposizione su base catastale, dichiarando conseguentemente un reddito inferiore a quello minimo presunto, «*può essere apprezzato nell' ambito dell' interpello al solo fine di disapplicare (...) l' obbligo di dichiarare il reddito minimo*».

(16)

V., in tal senso, per l' affermazione del principio, Cass. 5 ottobre 2012, n. 17010, in *Foro it.*, 2012, 11, I, 2962, la quale ha peraltro affermato l' impugnabilità facoltativa, da parte del contribuente, del parere negativo reso dall' Agenzia delle Entrate, sull' istanza di interpello proposta dal contribuente ai sensi dell' art. 37 bis, comma 8 del d.p.r. n. 600/1973 (val quanto dire che il contribuente ha facoltà di impugnare dinanzi al giudice tributario il parere negativo sull' istanza; ma, se non vi provvede, può comunque pienamente svolgere la propria attività difensiva avverso il successivo avviso di accertamento che gli venisse notificato dall' Ufficio finanziario). Identico orientamento è stato espresso anche da Cass. 28 maggio 2014, n. 11929.

Invece, Cass. 15 aprile 2011, n. 8663, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 9, II, 421, ha ritenuto che il parere negativo reso su istanza di interpello avrebbe effetto vincolante per il contribuente, il quale, quindi, sarebbe onerato della sua immediata impugnazione; pena la preclusione, a fronte della notifica di un successivo atto di accertamento, della possibilità di svolgere le proprie difese in sede di ricorso avverso detto atto impositivo.

(17)

V. per tutti F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, cit., 40 e ss..

(18)

Per la dottrina v. ancora F. Pistolesi, *op. ult. cit.*, 28 e ss. Più in generale, sulla tematica della rilevanza della tutela del c.d. legittimo affidamento di cui all' art. 10 della legge n. 212/2000, data l' ampiezza della bibliografia, si rinvia a S. Pansieri, *Tutela dell' affidamento e della buona fede. Errori del contribuente (art. 10 della legge n. 212/2000)*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Padova, 2011, spec. par. V, anche per gli ulteriori riferimenti dottrinali.

In giurisprudenza, per la rilevanza del principio, cfr., Cass. 10 dicembre 2002, n. 17576, in *G.T.*, 2003, 343, con nota di E. Della Valle; Cass. 6 ottobre 2006, n. 21513, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 271, con nota di M. Trivellin.