

Società di comodo e inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 alle società esercenti esclusivamente attività agricola

Cass. Sez. Trib. 19 giugno 2024, n. 16863 - Naoilitano, pres.; Chieca, est.; Dell'Erba, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Enodistil S.r.l. ed a. (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia 5 giugno 2017*)

Imposte e tasse - Disposizioni in materia di società di comodo - Inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 alle società esercenti esclusivamente attività agricola - Principio di irretroattività della legge.

(*Omissis*)

FATTO

La Direzione Provinciale di Palermo dell'Agenzia delle Entrate notificava all'Agricola Castel San Giacomo Srl e all'Enodistil Srl, aderenti al regime opzionale del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e seguenti del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), un unico avviso di accertamento ex art. 40-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, con il quale, sull'assunto che la prima società dovesse essere considerata non operativa relativamente all'anno d'imposta 2009, determinava in via presuntiva il reddito complessivo globale da sottoporre a tassazione ai fini dell'IRES, in applicazione dei parametri stabiliti dall'art. 30, commi 3 e 3-bis, della L. n. 724 del 1994.

La consolidata Agricola Castel San Giacomo Srl e la consolidante Enodistil Srl impugnavano l'avviso di accertamento in questione proponendo autonomi ricorsi davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, che li respingeva con sentenze nn. 2807/11/16 e 2808/11/16 del 16 maggio 2016. Le decisioni venivano, però, successivamente riformate dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, la quale, con sentenze nn. 2034/12/17 e 2035/12/17 del 5 giugno 2017, accoglieva gli appelli separatamente proposti dalle parti private, annullando l'atto impositivo impugnato.

Rilevava il giudice regionale che le disposizioni in materia di società di comodo contenute nell'art. 30 della L. n. 724 del 1994 non potevano trovare applicazione nei confronti dell'agricola Giacomo Srl, svolgente in via esclusiva attività agricola, alla luce di quanto stabilito dal provvedimento n. 87956 dell'11 giugno 2012 emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate ai sensi del comma 4-ter del citato articolo, da ritenersi operante con efficacia retroattiva.

Contro queste pronunce l'Agenzia delle Entrate ha proposto due distinti ricorsi per cassazione, iscritti al n. 925/2018 R.G. (sentenza n. 2035/12/17 resa nei confronti dell'Enodistil Srl) e al n. 926/2018 R.G. (sentenza n. 2034/12/17 resa nei confronti dell'Agricola Castel San Giacomo Srl), entrambi affidati a un unico motivo.

L'Agricola Castel San Giacomo Srl e l'Enodistil Srl sono rimaste intime.

I ricorsi sono stati avviati alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Nel termine fissato dal comma 1, secondo periodo, del predetto articolo il Pubblico Ministero ha depositato in entrambi i procedimenti requisitoria scritta, concludendo per l'accoglimento dei ricorsi.

DIRITTO

1. Va pregiudizialmente disposta la riunione del ricorso n. 926/2018 R.G. a quello recante il n. 925/2018 R.G., trattandosi di controversie concernenti il medesimo anno d'imposta (2009) e riguardanti due società che, come risulta dalle sentenze impugnate, sono soggette alla normativa concernente la redazione del bilancio consolidato di gruppo (Agricola Castel San Giacomo Srl quale consolidata ed Enodistil Srl quale consolidante). 1.1 Sempre in via pregiudiziale, va evidenziato che, in materia di IRES, l'art. 40-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, inserito dall'art. 35, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla L. n. 122 del 2010, così dispone: "Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari (...)".

1.2 La norma prevede, fra l'altro, che le decisioni concernenti le rettifiche del reddito della consolidata o della consolidante debbano avvenire nel litisconsorzio necessario di entrambe le società (cfr. Cass. n. 1329/2020).

1.3 Essa è entrata in vigore il 1° gennaio 2011 e trova, pertanto, applicazione rispetto all'accertamento tributario che qui ci occupa, essendo la notificazione dell'atto impositivo impugnato avvenuta nei confronti delle due società in data 24 novembre 2014.

1.4 Chiarito ciò, va osservato che, pur configurandosi, nel caso di specie, il litisconsorzio necessario fra consolidata e consolidante e pur essendosi svolti separatamente, nei due gradi di merito, i giudizi ad esse inerenti, il contraddittorio può comunque ritenersi integro per effetto della riunione dei procedimenti disposta con la presente ordinanza.

1.5 Come, infatti, si ricava dalla lettura delle sentenze gravate, sia davanti alla CTP che dinanzi alla CTR la controversia

relativa alla società consolidata e quella concernente la società consolidante sono state trattate in unico contesto e decise in pari data dal medesimo collegio giudicante con pronunce di identico contenuto; inoltre, i ricorsi autonomamente proposti dall'una e dell'altra presentavano identità oggettiva relativamente alla "causa petendi".

1.6 In un simile contesto, risulta assicurata in questa sede la ricomposizione dell'unicità della causa, la quale attua anche il diritto fondamentale a una ragionevole durata del processo, tutelato dalla Costituzione, evitando l'inutile dispendio di energie processuali che si determinerebbe nell'ipotesi in cui fosse statuita la cassazione con rinvio al primo giudice, ai sensi dell'art. 383, comma 3, c.p.c., al solo fine di conseguire l'osservanza di una formalità superflua (cfr. Cass. 21658/2021, Cass. n. 29843/2017, Cass. n. 9732/2015, Cass. n. 3830/2010).

1.7 Tanto premesso, con l'unico motivo dedotto a fondamento dei due separati ricorsi per cassazione è denunciata, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della L. n. 244 del 2007, nonché dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile.

1.8 Viene rimproverato alla CTR di aver attribuito efficacia retroattiva al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 87956 dell'11 giugno 2012, con il quale è stata prevista l'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 30 della L. n. 724 del 1994 alle società esercenti esclusivamente attività agricola.

1.9 Si obietta, al riguardo, che detto provvedimento, essendo stato emanato in attuazione del comma 4-ter del citato articolo, nel testo risultante a seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 244 del 2007, rinviene il proprio fondamento giuridico in tale norma, di cui costituisce parte integrante, sicché, in virtù del generale principio di irretroattività della legge sancito dall'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, non può essere applicato a periodi d'imposta anteriori al 2012, come invece erroneamente ritenuto dal giudice tributario di secondo grado.

2. La censura è fondata.

2.1 La CTR ha così motivato la decisione assunta, per quanto qui interessa: "(...)Con provvedimento n. 23681 in data 14 febbraio 2008, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito che: "1. Ai sensi della L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, comma 4-ter e successive modificazioni, possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo di cui al citato art. 30, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello, le seguenti società: a) società in stato di liquidazione...; b) società in stato di fallimento...; c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca... (...) Con successivo provvedimento n. 87956 dell'11/06/2012, lo stesso Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha previsto, per "le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. e che rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004", un'ulteriore ipotesi di disapplicazione automatica della disciplina sulle società di comodo di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello. Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha precisato, però, che tali situazioni oggettive "hanno efficacia dal periodo d'imposta in corso dalla data di adozione del presente provvedimento". La Commissione Tributaria Regionale ritiene, invece, che la disapplicazione in oggetto operi anche per i periodi d'imposta antecedenti al 2012, compreso il 2009. Invero, il richiamato provvedimento dell'11/06/2012 ha natura integrativa del precedente provvedimento, avente lo stesso oggetto, emesso, sempre dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, il 14/02/2008, e, pertanto, per quanto attiene all'efficacia temporale, soggiace a quanto stabilito in tale primo atto ("le situazioni oggettive individuate dal presente provvedimento consentono la disapplicazione... a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2007"). D'altra parte, dal tenore del provvedimento dell'11/06/2012, quale riportato anche nelle controdeduzioni depositate dall'Agenzia delle Entrate nel presente giudizio, risulta chiaramente che, per la loro stessa natura, le società esclusivamente agricole sono comunque ritenute operative e non possono mai essere considerate di comodo ai fini fiscali. Tale riconoscimento esplicito, che attiene all'essenza stessa di un'impresa agricola, non può essere circoscritto ad un arco temporale delimitato, per cui deve ritenersi inevitabilmente esteso anche ai periodi d'imposta antecedenti. Diversamente opinando e cioè ritenendo che il provvedimento dell'11/06/2012 non può operare retroattivamente, come se si trattasse di una legge-, si porrebbe indebitamente a carico delle società contribuenti il ritardo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nell'individuazione, prevista dall'art. 30, comma 4 ter, della Legge n. 724/94, di tutte le situazioni oggettive che giustificano il mancato raggiungimento della soglia di operatività e si configurerebbero, ratione temporis, differenziazioni, non previste dalla legge, tra fattispecie che hanno, invece, la stessa rilevanza ai fini della disapplicazione della disciplina sulle società di comodo. Orbene, non essendo controverso che la società Agricola Castel San Giacomo Srl ha esercitato esclusivamente attività agricola ed ha rispettato le condizioni previste dall'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, l'impugnato avviso di accertamento deve essere annullato in quanto illegittimo, essendo stato emesso dopo, e nonostante, il provvedimento n. 87956 emesso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate l'11/06/2012".

2.2 Le argomentazioni sopra trascritte non appaiono condivisibili, ponendosi in contrasto con l'insegnamento di questa Corte regolatrice, la quale, sul tema in discussione, ha enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di accertamento del reddito di impresa, l'esclusione automatica delle società agricole dalla disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della l. n. 724 del 1994, deve ritenersi operativa solo a decorrere dall'anno 2012, periodo di imposta in corso alla data di adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emesso ai sensi dell'art. 1, comma 128, della l. n. 244 del 2007, che per la prima volta ha inserito le società agricole tra quelle esentate dalla richiesta di disapplicazione

della disciplina antielusiva; ne consegue che, con riguardo ai periodi di imposta precedenti, grava sulla società contribuente, ai sensi del comma 4 bis del citato art. 30 della L. n. 724 del 1994 - introdotto dall'art. 35, comma 15, del D.L. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006- l'onere di dimostrare, ai fini della disapplicazione della predetta disciplina, l'esistenza di situazioni oggettive di carattere straordinario che non hanno consentito, in tali annualità, il superamento del test di operatività di cui alla citata normativa" (cfr. Cass. n. 20027/2021, Cass. n. 36365/2021, Cass. n. 7756/2023, Cass. n. 12457/2023). 2.3 Alla stregua del surriferito indirizzo ermeneutico, al quale va data continuità, la decisione assunta dalla Commissione regionale risulta affetta dal denunciato "error in iudicando", trovando il proprio fondamento nella ritenuta applicabilità all'anno d'imposta 2009 del menzionato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012.

3. Va, conseguentemente, disposta, ai sensi dell'art. 384, comma 2, prima parte, c.p.c., sulle conformi conclusioni del Pubblico Ministero, la cassazione delle impugnate sentenze con rinvio delle cause riunite alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi di diritto sopra espressi.

3.1 Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese dei presenti giudizi di legittimità, a norma dell'art. 385, comma 3, seconda parte, c.p.c.

P.Q.M.

La Corte, previa riunione dei giudizi, cassa le sentenze impugnate e rinvia le cause riunite alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese dei presenti giudizi di legittimità.

(Omissis)