

Sulla inapplicabilità retroattiva di un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate che esclude le società agricole dall’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 30 della legge n. 724/1994

Cass. Sez. Trib. 26 gennaio 2026, n. 1752 ord. - Napolitano, pres.; Crucitti, est. - Agricola Forestale Le Cinische Srl (avv. Cimino) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Umbria 5 giugno 2018*)

Imposte in genere - Avviso di accertamento per un maggior reddito, ai fini dell’IRES e dell’IRAP - Società di comodo - Esclusione delle società agricole dalle disposizioni dell’art. 30, legge n. 724 del 1994 - Decorrenza - Individuazione - Efficacia retroattiva - Esclusione.

(Omissis)

FATTO

Nella controversia originata dall’impugnazione da parte della società AGRICOLA FORESTALE LE CINISCHE Srl di avviso di accertamento mediante il quale l’Agenzia delle entrate aveva contestato un maggior reddito, ai fini dell’IRES e dell’IRAP per l’anno di imposta 2011, utilizzando il metodo previsto per la determinazione del reddito minimo delle società di comodo, la Commissione tributaria regionale dell’Umbria, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva parzialmente l’appello proposto dalla Società avverso la decisione di primo grado che aveva rigettato il ricorso introduttivo del giudizio.

In particolare, la C.T.R. - disattesa preliminarmente l’eccezione di nullità dell’accertamento per difetto del contraddittorio endoprocedimentale - accettava l’assoluta inattendibilità della contabilità ed escludeva che la Società rientrasse tra i soggetti esclusi dalla disciplina del c.d. società non operative, così come negava che lo stato di liquidazione nel quale versava la Capogruppo potesse avere rilevanza, quale disapplicazione della disciplina delle società di comodo, nei confronti della controllata.

In parziale accoglimento dell’appello rideterminava, però, il reddito minimo sulla base di una perizia di stima sul valore degli immobili, effettuata dall’Ufficio del territorio e prodotta dalla Società.

Avverso la sentenza AGRICOLA FORESTALE LE CINISCHE Srl, in liquidazione ha proposto, affidandosi a cinque motivi, ricorso cui resiste con controricorso l’Agenzia delle entrate.

Il ricorso è stato avviato per la trattazione, ai sensi dell’art.380 bis-1 c.p.c., in camera di consiglio in prossimità della quale non risultando depositate memorie.

DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso con il quale si deduce, in relazione all’art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell’art. 30, comma 4 bis, del D.Lgs. n. 724 del 1994 è inammissibile e, in ogni caso, infondato.

1.1. Il mezzo in esame si appalesa inammissibile nella parte in cui, in una commistione di piani, evidenzia, nella realtà, l’omesso esame di una serie di circostanze che la C.T.R. non avrebbe considerato nell’escludere la sussistenza di situazioni oggettive che avrebbero reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi richiesti dalla norma di riferimento. Nella sostanza, si contrappone inammissibilmente all’accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito una diversa ricostruzione fattuale e valutazione degli elementi di fatto.

1.2 La censura è, altresì, infondata, se non ancor prima inammissibile, anche con riguardo alla dedotta violazione di legge. Il mezzo non si confronta, infatti, con il decisum avendo la C.T.R. espressamente statuito che l’inoperatività della Agricola Le Cinische quale presupposto per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo può desumersi dallo stato di liquidazione della Capogruppo Cofis Srl, come sostenuto dall’appellante.

Tale statuizione, inoltre, è in linea con gli orientamenti fissati da questa Corte la quale, anche di recente, ha ribadito che in tema di società di comodo, in caso di mancato superamento del cd. test di operatività, anche in seguito alle modifiche apportate all’art. 30 della L. n. 724 del 1994 dalla L. n. 296 del 2006, il contribuente può superare la presunzione relativa di non operatività dando prova dell’esistenza di situazioni oggettive, indipendenti dalla sua volontà, tali da comportare l’assoluta impossibilità di esercitare l’attività d’impresa (v. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 24731 del 07/09/2025).

È pur vero che già Cass. 12.2.2019 n. 4019, nel confermare Cass. n. 16294/2018, ha statuito che in tema di società di comodo, “l’impossibilità” per l’impresa di conseguire il reddito minimo presunto secondo il meccanismo di determinazione di cui all’art. 30, comma 4-bis, della L. n. 724 del 1994, per situazioni oggettive di carattere straordinario - la cui prova è a carico del contribuente - non va intesa in termini assoluti ma economici, nel senso che debba avversi riguardo all’effettive condizioni del mercato (nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione di merito

che aveva omesso ogni considerazione sulla crisi del settore automobilistico quale elemento determinante della scelta aziendale di riconversione della produzione nel settore dei pannelli solari) ma tale giurisprudenza non si attaglia alla fattispecie.

Nel caso in esame, infatti, lo stato di liquidazione in cui versava la società capogruppo (implicante la sussistenza di una crisi economica finanziaria interessante tutte le società controllate) non pare, in assenza di altre circostanze estranee alla sfera soggettiva della contribuente, rivestire quella situazione di oggettiva impossibilità come delineata da questa Corte.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto per violazione degli obblighi del contraddittorio endoprocedimentale e, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., l'error in procedendo commesso dal Giudice di appello nell'avere dichiarata la relativa eccezione inammissibile siccome tardivamente formulata oltre il primo scritto difensivo.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto... per violazione degli obblighi di contraddittorio endoprocedimentale da attivare obbligatoriamente e preliminarmente all'emissione dell'avviso di accertamento nelle ipotesi dell'art. 37 bis D.P.R. 600 in tema di norme antielusive e di procedure di garanzia per il contribuente stante la procedura di accertamento utilizzata nel caso de quo riferita all'art. 30 cit. comma 4 bis, norma per definizione antielusiva. L'accertamento è stato emesso senza preventiva richiesta al contribuente di chiarimenti circa presunte ipotesi elusive in violazione dell'art. 37 bis comma 4.

4. I motivi, vertenti su questioni connesse, possono essere trattati congiuntamente e non sono meritevoli di accoglimento.

4.1. Va da subito dichiarata inammissibile la censura di cui al secondo motivo relativa ad error in procedendo per difetto di interesse avendo, in ogni caso, il Giudice di appello trattato nel merito l'eccezione.

4.2 Le censure relative a dedotte violazioni di legge sono, invece, infondate. La CTR ha argomentato, in linea con il costante orientamento di questa Corte, che non sussiste nell'ordinamento nazionale un generale principio di contraddittorio endoprocedimentale che è previsto solo per i tributi armonizzati e, pacificamente, l'avviso oggetto di impugnazione concerneva tributi non armonizzati. Per il resto tutta la giurisprudenza richiamata a conforto delle censure attiene a diversi tipi di accertamento laddove al contrario la disciplina delle società di comodo prevede una specifica e propria forma di contraddittorio eventuale e anticipato e in materia questa Corte ha già avuto modo di statuire che in tema di società di comodo, l'art. 30 della tema L. n. 724 del 1994, al comma 1, prevede una presunzione legale relativa, in base alla quale una società si considera "non operativa" se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. "test di operatività dei ricavi"), senza che abbiano rilievo le intenzioni e il comportamento dei soci, ma poi, al successivo comma 4-bis, consente la presentazione dell'istanza di interpello (chiedendo la disapplicazione delle "disposizioni antielusive"), in presenza di situazioni oggettive (ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore), che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al precedente comma 1, così rispondendo all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, lasciando nel contempo spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di una motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento (v. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9852 del 20/04/2018).

Sempre, in tema, è stato inoltre statuito che in caso di mancato superamento del test di operatività, anche in seguito alle modifiche apportate all'art. 30 della L. n. 724 del 1994 dalla L. n. 296 del 2006, permane la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione legale della finalità elusiva delle società non operative attraverso la prova contraria qualificata dalla ricorrenza di una situazione oggettiva a sé non imputabile che ha reso impossibile il conseguimento di ricavi e la produzione di reddito entro la soglia minima stabilita "ex lege", non essendo a tal fine necessario esperire preventivamente il rimedio precontenzioso dell'interpello disapplicativo (v. Cass., Sez. 5, n. 4946 del 24/02/2021; conf. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 4946 del 24/02/2021).

5. Con il quarto motivo, articolato in relazione all'art.360, primo comma, num. 3 c.p.c., la ricorrente ha dedotto la violazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. num. 2012/87956 dell'11 giugno 2012 laddove la C.T.R. non l'aveva esclusa dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo malgrado fosse pacifico che la stessa esercitasse esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c.

5.1 La censura è infondata. In ordine all'operatività del provvedimento dirigenziale questa Corte ha già statuito che 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 L. n. 244 del 2007, con cui le società agricole sono state escluse dalle disposizioni di cui all'art. 30 L. n. 724 del 1994 (cd. 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 (v. Cass. n. 7756 del 17 marzo 2023). Si è data continuità a Cass., Sez. 5 n. 20027 del 14/07/2021 la quale aveva, condivisibilmente, statuito che 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.

6. Infine, il quinto motivo di ricorso è così rubricato: violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in relazione all'art.360, n. 3 c.p.c., per violazione dell'art. 39, comma 2, lettera D del D.P.R. n. 600/73 ove stabilisce il cd criterio di "accertamento induttivo" per cui in sede di accertamento l'Agenzia può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera D del precedente comma ovvero di presunzioni c.d. "semplici".

5.1 La censura, di difficile intelligibilità anche come illustrata nel corpo del motivo, è inammissibile. Il mezzo di impugnazione, invero, risulta rinviare a argomentazioni che sono state spese nei gradi di merito, senza che venga svolta alcuna censura specifica alla sentenza impugnata, prospettandosi come in realtà su tali questioni il Giudice di appello non abbia proprio argomentato; e, sul punto, questa Corte è ferma nel ritenere che nel ricorso per cassazione, il vizio di violazione e falsa applicazione di legge ex art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., giusta il disposto dell'art. 366, comma 1, n. 4), c.p.c., dev'essere dedotto, a pena d'inammissibilità, non solo con l'indicazione delle norme che si assumono violate, ma anche mediante la specifica indicazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si assumono in contrasto con le norme regolatorie della fattispecie e con l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, così da prospettare criticamente una valutazione comparativa fra opposte soluzioni, non risultando altrimenti consentito alla S.C. di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il fondamento della denunciata violazione (Cass. n. 20870 del 26/07/2024; in precedenza v. Cass. n. 16038 del 26.06.2013; Cass. n. 287 del 12/01/2016).

6. In conclusione, il ricorso va rigettato con spese, liquidate in dispositivo, a carico della ricorrente soccombente.

7. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese liquidate in complessivi Euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art.13, comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

(Omissis)