

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA
VENTIDUESIMA SEZIONE

riunita in udienza il 05/10/2022 alle ore 14:30 con la seguente composizione collegiale:

MARINI INES MARIA LUISA, - Presidente

SPERANZA LILIANA, - Relatore

PALMA ISIDORO, - Giudice

in data 05/10/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 4583/2021

proposto da

T. Srl Azienda Agricola - (...)

Difeso da

Maria Antonietta Carta - (...)

Donatella Dragone - (...)

Matteo Sances - (...)

Rappresentato da E.M.M. - (...)

ed elettivamente domiciliato presso donatella.dragone@odcecmilano.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia

elettivamente domiciliato presso dp.pavia@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 439/2016 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale PAVIA sez. 3 e pubblicata il 03/10/2016

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2009

a seguito di discussione in pubblica udienza

Svolgimento del processo

La T. s.r.l. impugnava l'avviso di accertamento n. (...), relativo al periodo di imposta 2009, emesso ai fini IRES e IRAP con cui l'ufficio facendo seguito al parziale accoglimento dell'istanza di disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 della L. n. 724 del 23 dicembre 1994 (brevemente, L. n. 724 del 1994), con riferimento alle società di comodo, accertava un reddito d'impresa ai fini IRES pari ad Euro 68.578,00 ed un valore della produzione ai fini IRAP pari ad Euro 68.488,00, recuperando a tassazione: IRES per Euro 18.859,00; IRAP per Euro 1.301,00 oltre sanzioni per Euro 20.160,00 e relativi interessi. In particolare, l'ufficio accertava un maggior reddito di impresa stante l'inadeguata dimostrazione della destinazione esclusivamente agricola dell'intero complesso dei beni di proprietà della T., di conseguenza la società contribuente non poteva considerarsi integralmente esonerata dal regime di quelle non operative.

La CTP di Milano accoglieva il ricorso ritenendo assorbente la violazione dell'art. 12, comma 7 della L. n. 212 del 2000 (ossia il mancato rispetto del termine di 60 giorni previsto per l'emissione dell'avviso di accertamento). Avverso la sentenza di primo grado, l'ufficio presentava appello. La CTR di Milano confermava la decisione dei primi giudici sul presupposto che il contraddittorio preventivo con la contribuente fosse necessario ai fini della validità dell'avviso di accertamento.

L'ufficio, proponeva ricorso per Cassazione. La Corte di Cassazione, con Sentenza n. 14319/21, resa in data 23 marzo 2021 e depositata in data 25 maggio 2021, accoglieva il ricorso, cassava la sentenza n. 1797/05/2019 con rinvio alla CTR anche per le spese di giudizio. In particolare la Corte di cassazione accoglieva il ricorso con la seguente motivazione: "*Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di tributi "non armonizzati" (come l'IRES e l'Irap), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti cosiddetti "a tavolino"*", senza che, peraltro, l'articolo 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212 possa essere interpretato nel senso che la consegna della documentazione contabile spontaneamente effettuata dal contribuente presso gli uffici dove viene eseguita la verifica possa essere equiparata a quella compiuta presso la sede della società e successivamente proseguita, ai sensi del comma 3 di detta disposizione, negli uffici dell'amministrazione..... Nella specie, il giudice di appello non si è attenuto a tale principio, avendo erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non avesse assolto l'onere di provare il requisito dell'urgenza per invocare l'esonero dall'osservanza del termine dilatorio, laddove la stessa necessità del contraddittorio endoprocedimentale era esclusa in radice dalla natura meramente cartolare dell'accertamento fiscale.

La società T. s.r.l. depositava atto di riassunzione ex art. 63 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 riproponendo le eccezioni sollevate nei precedenti gradi di giudizio. L'ufficio, costituitosi contestava le motivazioni di diritto avversarie e ribadiva le argomentazioni spiegate negli atti impugnati, con conseguente legittimità dell'operato.

Motivi della decisione

Il ricorso in riassunzione riporta al contenuto dell'atto di Appello proposto dall'Ufficio.

La ricorrente evidenziava che la società T., svolgeva in via esclusiva attività agricola e dunque non poteva essere considerata non operativa. La mancanza di redditività costante annua, data la tipologia di attività, avrebbe costituito, una oggettiva situazione che avrebbe reso, impossibile il conseguimento del reddito minimo. Evidenziava inoltre che l'attività locativa, era solo secondaria ed era rivolta ad una parte marginale della cascina, attualmente non utilizzata e comunque foriera di redditi per importi limitati. L'ufficio, invece controdeduceva che l'ingente mole di beni immobili posseduti dalla Società, lasciava presumere gravemente che non tutti venivano impiegati per l'esercizio dell'attività di silvicoltura, ragion per cui aveva accolto l'istanza di disapplicazione escludendo dal computo ex art. 30 L. n. 724 del 1994, solo i beni destinati alla coltivazione del fondo.

Il Collegio è, dunque, chiamato a pronunciarsi in merito all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 della L. n. 724 del 1994, con riferimento alle società di comodo, al caso in specie. La normativa, più volte modificata negli anni, con l'obiettivo di contrastare maggiormente i fenomeni elusivi ed evasivi, contiene la disciplina delle società non operative, intendendosi per tali quei soggetti, aventi la forma societaria (di capitali e/o di persone) che, salvo prova contraria, conseguono un ammontare di ricavi inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dalla medesima disposizione.

L'appello dell'ufficio è infondato.

Il collegio ritiene che trattasi, in sostanza, di una norma antielusiva, basata sul presupposto che alcuni beni patrimoniali siano in grado, in modo oggettivo, di generare un livello minimo di reddito, atta a disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società. In pratica, la richiamata disciplina intendeva 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. Tali soggetti, quindi, al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma, sono considerati "di comodo" e, di conseguenza, sono assoggettati alla disciplina delle società non operative e ai relativi adempimenti, compresi la liquidazione e, qualora siano soggetti Ires, al versamento dell'imposta con aliquota maggiorata ed ai fini Iva. Invece, la non operatività comporta l'impossibilità di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione o di cedere l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione. Con riferimento al presupposto oggettivo, sono qualificate non operative le società che hanno conseguito un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, inferiore a un ricavo presunto calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore dello stato patrimoniale (test di operatività).

La normativa poi prevede la possibilità, per il contribuente, presentando istanza di disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 (interpello disapplicativo), almeno 90 giorni prima della scadenza del termine ordinario per presentare la dichiarazione dei redditi (cfr, circolare n. 32/E del 2010), di fornire prova contraria e di dimostrare all'Amministrazione finanziaria le situazioni oggettive che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività ovvero le cause che hanno determinato il verificarsi di perdite fiscali sistematiche.

L'art. 1, comma 128, della L. n. 244 del 2007 ha, poi, inserito all'interno dell'art. 30 della L. n. 724 del 1994 il comma 4-ter, in base al quale "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate" possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis" (disapplicazione automatica). Nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 2008/23681, tra le cause ipotesi di disapplicazione automatica lettere f) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive. Con il provvedimento

del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956, sono state inserite tra le ipotesi di esclusione automatica della disciplina delle società di comodo, anche le società agricole: "le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99". I requisiti che le predette società devono rispettare per usufruire della esenzione dal regime delle società non operative sono i seguenti:

a) la ragione sociale o la denominazione sociale deve contenere l'indicazione di società agricola;

b) la società deve avere come esercizio esclusivo l'esercizio delle attività agricole.

L'articolo 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004, precisa che non costituisce distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato, l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole, sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dalla attività agricola esercitata.

Nel caso in specie, dalla documentazione in atti, emerge che la T. svolgeva in via esclusiva attività agricola, per la precisione l'attività di silvicoltura, avente per sua natura un ciclo ventennale presso i boschi del Vignolo, nel comune di Garlasco. L'effettivo esercizio dell'attività di silvicoltura, veniva annualmente certificato da un organismo indipendente, che nel 2008 era il Consorzio F.T., deputato alla presentazione delle domande all'amministrazione provinciale di Pavia, per usufruire dei contributi erogati dalla regione Lombardia. Quanto all'attività locativa la società T., al solo fine di poter creare una fonte finanziaria utile per coprire i costi fissi di gestione e per evitare il continuo ricorso al finanziamento dei soci e/o al canale bancario, ha dato in locazione ai soci anche per il 2009 una parte degli spazi della cascina. (Contratto ad uso commerciale registrato al nr. 10625 serie 3 il 21.07.2008 per Euro 15.000 annui + IVA composto da 3 locali, 2 bagni 2 ripostigli per circa 150 metri quadri; (2) e contratto ad uso abitazione registrato al nr. 16972 serie 3 il 2.12.2008 di Euro 6.000 annui + IVA composta da tre locali e due bagni per circa 120 metri quadri). Dalla documentazione contenuta in atti, emerge che si tratta di impresa agricola e che la locazione dell'immobile si può dunque ritenere non significativa, da mutare lo scopo sociale della società.

Risulta assorbita ogni ulteriore eccezione.

In conclusione, per queste ragioni, la CGT di II grado della Lombardia in base al ricorso per riassunzione a seguito dell'ordinanza della Corte di Cassazione n.14319/2021 sesta sezione Civile, rigetta l'appello dell'Ufficio. Condanna alle spese in Euro 5.000,00 oltre spese generali la parte soccombente.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA, respinge l'appello e annulla l'avviso di accertamento con condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese del grado di appello, liquidate in complessivi Euro 5.000,00 (cinquemila/00) oltre alle spese generali.

Conclusione

Così deciso, Milano il 5 ottobre 2022.