

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 30 aprile 2020, n. 8430

Ritenuto che

1. Con avviso di rettifica e liquidazione di imposta, l'Agenzia dell'entrate revocava le agevolazioni fiscali di cui all'art. 1. Nota 1, della Tariffa, Parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 relativa all'imposta di registro nella misura fissa di cui aveva beneficiato la contribuente nell'acquisto di un terreno agricolo con atto stipulato il 10/5/2007; agevolazione prevista a favore, tra gli altri, degli imprenditori agricoli a titolo principale (IAP).

L'avviso, in particolare, si fondava sulla violazione dell'art. 1, comma 3-bis, del d.lgs. n. 99 del 2004, secondo cui la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) può essere apportato dall'amministratore ad una sola società. In particolare, l'avviso si fondava sul fatto che la E.P. risultava amministratrice della società "Tenuta xxx soc. agricola semplice" nonché amministratrice di altre tre società: "Tenuta yyy Società Agricola semplice", "Agricola C. di P.P. Società Semplice", "B. & Co Società in nome collettivo".

2. La contribuente impugnava l'avviso di liquidazione.

3. La CTR, con sentenza n. 2935/39/14, depositata l'08/05/2014, riformava la sentenza di primo grado e, per l'effetto, accoglieva il ricorso proposto dalla contribuente rilevando che nel caso di specie rilevava la circostanza che si era in presenza di una società di persone rispetto alla quale non era applicabile il limite di cui all'art. 1, comma 3-bis, del d.lgs. n. 99 del 2004.

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia dell'entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

4. La Tenuta yyy ha depositato controricorso.

5. In prossimità della camera di consiglio la contribuente ha depositato memoria.

Considerato che

1. La ricorrente deduce, ex art 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, del d.p.r. n. 131 del 1986 e degli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 99 del 2004. In particolare, la ricorrente ritiene che la CTR non ha correttamente applicato l'art. 1, comma 3-bis, d.lgs. n. 99 del 2004 laddove essa stabilisce che ogni amministratore può apportare la qualifica di IAP ad una sola società, dovendosi intendere tale limitazione riferita non solo alle società di capitali ed alle società cooperative ma anche alle società di persone.

Diversamente opinando, secondo l'Agenzia delle Entrate, un singolo soggetto in possesso della qualifica di IAP potrebbe far riconoscere ad un numero indiscriminato di società i benefici fiscali in esame con conseguente violazione della ratio ad essi collegati.

3. Il motivo del ricorso non è fondato.

La questione rimessa al Collegio è se, in materia di agevolazioni tributarie previste dal d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), l), e), della L. 7 marzo 2003, n. 38), il socio in possesso della



qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) possa attribuire quest'ultima ad un'unica società.

Va osservato che la legge n. 604 del 1954 ha previsto delle agevolazioni tributarie per una serie di atti posti in essere per la formazione e per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

Tale disciplina è stata, poi, integrata da successivi provvedimenti legislativi che hanno, tra l'altro, prorogato i suddetti benefici originariamente stabiliti per gli atti stipulati fino al 20.3.1957.

La condizione soggettiva per l'applicazione delle agevolazioni è che l'acquirente, il permutante, l'enfiteuta, dedichi abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra (art. 2 I. n. 604 del 1954) e che ciò sia attestato da un certificato dell'Ispettorato provinciale agrario competente per territorio (art 3 I. n. 604 del 1954). In sostanza, deve trattarsi di persona avente la qualifica di coltivatore diretto ossia di soggetto che direttamente e abitualmente si dedica alla coltivazione dei fondi o all'allevamento e al governo del bestiame (art. 31 I. n. 590 del 1955).

Per effetto degli artt. 1 e 2 d.lgs. n. 99 del 2004 le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite a favore delle persone fisiche in • possesso di coltivatore diretto sono state riconosciute anche a favore dell'imprenditore agricolo professionale nonché delle società agricole in esso indicate.

In particolare, per effetto del d.lgs. n. 99 del 2004, si è voluta sviluppare la forma societaria nel mondo dell'agricoltura mediante la previsione della società agricola, la quale non costituisce una nuova forma societaria, bensì un adattamento di quelle già esistenti.

L'art 1, comma 1, del d.lgs. n. 99 del 2004 indica l'imprenditore agricolo professionale (IAP), in « (...) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro», precisando il successivo comma 3 che si definiscono società agricole IAP le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, che abbiano all'interno della propria compagine societaria almeno uno IAP e, in particolare: nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di IAP (nelle S.a.s. la qualifica si riferisce ai soci accomandatari); nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore, che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Il successivo comma 3-bis, introdotto con l'art. 1, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 101 del 2005, stabilisce che «la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società». Le società agricole possono, quindi, essere costituite nella forma di società di persone (società semplici, s.n.c. o s.a.s.), società di capitali (s.r.l. o s.p.a.) e cooperative, e per essere qualificate come tali devono essere sempre presenti tre requisiti: due, di carattere formale, riguardano il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto, mentre il terzo requisito, di natura sostanziale, riguarda le persone dei soci o degli amministratori.

Il primo requisito è che la società deve avere come oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse ex art 2135 cc (art 2); il secondo è che esse



devono qualificarsi come società agricola (art 2); il terzo si differenzia in base al modello societario prescelto, laddove nel caso di società di persone almeno uno dei soci deve essere in possesso della qualifica di IAP, diversamente, nel caso di società in accomandita semplice (s.a.s.) almeno un socio accomandatario deve essere qualificabile come IAP, mentre per nelle società di capitali deve possedere il requisito di IAP almeno un amministratore.

Per le società cooperative, occorre che almeno un amministratore, che sia anche socio, abbia la qualifica di IAP (art. 1). Da tale quadro normativo si evince che la limitazione di cui all'art. 1 comma 3- bis, cit. può valere solo per le società di capitali e non per quelle di persone come quelle (di persone) di cui risulta socia la P., non potendosi, in mancanza di alcuna previsione in tal senso, estendere a queste ultime il disposto di cui all'art. 1, comma 3-bis. In ordine all'ambito applicativo di tale ultima disposizione l'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna a seguito di interpello n. 909-32505/2006 ha precisato che la disposizione in esame «presenta un campo di applicazione circoscritto alle società di capitali e non anche alle società di persone», confermando sul punto analoga precedente interpretazione da parte del Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali.

Tale interpretazione è conforme alla ratio della norma, avendo il legislatore, con l'introduzione del comma 3-bis cit ad opera del d.lgs. n. 101 del 2005, voluto evitare che un soggetto in possesso della qualifica di IAP assumesse il ruolo di amministratore in più società di capitali con conseguente sfruttamento di tale tipologia societaria, dando così luogo al fenomeno "abusivo" del cd. IAP itinerante.

Il medesimo fenomeno abusivo non risulta altrettanto agevolmente perseguibile per mezzo delle società di persone, dal momento che la relativa disciplina prevede, al riguardo, un requisito diverso; vale a dire che la persona fisica IAP acquisisca la qualifica di socio responsabile personalmente e solidalmente delle obbligazioni sociali. In particolare, con riguardo alle società semplici, l'art. 2267 c.c., prevede, in via sussidiaria, che «per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci». Inoltre, nella società in nome collettivo, a norma dell'art. 2291 c.c. tutti i soci rispondono ed illimitatamente per le obbligazioni sociali, ed il patto contrario non ha effetto nei confronti dei terzi.

Con riferimento alle società in accomandita semplice, l'art. 1, comma 3, del d.lgs.n. 99 del 2004 richiede espressamente che il riconoscimento della qualifica di IAP possa essere apportato unicamente da un socio accomandatario che sia in possesso di tale qualifica.

Dal delineato quadro normativo possono desumersi ulteriori elementi utili a comprendere le motivazioni per le quali il fenomeno abusivo del cd. IAP itinerante sia riferibile essenzialmente alle società di capitali, costituendo il rischio di una sua responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali, una circostanza idonea ad arginare il fenomeno degli IAP itineranti nelle società di persone.

La CTR ha, quindi, correttamente applicato le norme sopra indicate riconoscendo in capo alla società ricorrente la qualifica di IAP. 6. La particolarità della questione costituisce giusto motivo per la compensazione delle spese del giudizio, nonché ragione per ritenere evidentemente insussistenti i presupposti per l'accoglimento della domanda di condanna ex art. 96 cpc. avanzata dalla contribuente.



P.Q.M.

La Corte Rietta il ricorso. Compensa le spese.

