

L'apporto della qualifica di IAP alle società agricole: i contrastanti orientamenti della Corte di Cassazione

Cass. Sez. Trib. 5 febbraio 2020, n. 2641 ord. - Chindemi, pres.; D'Oriano, est.; Tenuta Casalino Vecchio s.r.l. società agricola (avv.ti Ceriana, Ceriana, Lumini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Piemonte 22 aprile 2015, n. 448*)

Imposte e tasse - Tributi erariali indiretti (agevolazioni per la formazione della piccola proprietà contadina) - Società di capitali agricola IAP - Apporto della qualifica di IAP da parte dell'Amministratore - Apporto della qualifica anche ad altra società di persone - Preclusione - Fondamento.

L'art. 1, comma 3 bis del d.lgs. n. 99/2014 esclude che lo stesso soggetto possa apportare la propria qualifica di IAP ad una società di persone e ad una società di capitali, in quest'ultimo caso quale amministratore della medesima (società capitalista). Pertanto, laddove la società di capitali, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99, abbia beneficiato, quale società agricola IAP, delle agevolazioni per la formazione della piccola proprietà contadina, esse debbono essere revocate, non potendo, la società, beneficiare della predetta qualifica.

(*Omissis*)

FATTO

RITENUTO

CHE:

1. con sentenza n. 448/24/15, depositata in data 22 aprile 2015, non notificata, la Commissione Tributaria del Piemonte accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 27/6/2013 della Commissione Tributaria di Alessandria, con compensazione delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, versata in misura fissa, in applicazione dell'agevolazione di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, per le società agricole con imprenditore agricolo professionale, in sede di registrazione di due atti, del (OMISSIS) e del (OMISSIS), con cui la società aveva acquistato alcuni terreni agricoli siti nei Comuni di (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), che l'Agenzia delle Entrate, previo disconoscimento dell'agevolazione per avere l'amministratore della stessa, sig. S.V., già conferito la sua qualifica di IAP alla società agricola Tenuta Belvedere S.S., aveva recuperato in misura dell'1% del valore dei terreni oggetto di compravendita;
3. la CTP aveva accolto il ricorso condividendo la tesi della contribuente, secondo cui il divieto di apportare la qualifica di IAP a più di una società, di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, operasse solo in relazione alle società di capitali;
4. la CTR aveva invece riformato la decisione di primo grado rilevando che nelle società di persona i soci sono pure amministratori;
5. avverso la sentenza di appello, la società agricola Tenuta Casalino Vecchio s.r.l., ha proposto ricorso per cassazione, consegnato per la notifica in data 2 ottobre 2015, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

DIRITTO

CONSIDERATO

CHE:

1. con un unico motivo la società ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo che la finalità antielusiva della norma ne giustificerebbe l'applicazione con esclusivo riferimento alle società di capitali, ove l'amministratore può essere anche un terzo, e quindi un mero prestanome, a differenza delle società di persona, ove l'amministratore deve essere necessariamente anche un socio; rileva altresì che, nella specie, doveva comunque escludersi l'applicabilità della norma, in quanto la Tenuta Belvedere SS, in data antecedente agli acquisti, aveva cessato ogni attività agricola per aver conferito l'intera azienda in altra società, a sua volta conferita ad una società finanziaria ricevendone in cambio una partecipazione.

OSSERVA CHE:

- 1 Il ricorso non merita accoglimento.



1.1 In base al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 1, "è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del Reg. (CE) del Consiglio, 17 maggio 1999, n. 1257 del 1999, art. 5, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., 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".

Stabilisce poi il comma 3, che anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali, a condizione che "lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.," e nel caso di società di persone, di cui alla lett. a), "qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari", mentre, nel caso di società di capitali o cooperative, di cui alla lett. c), "quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

Ai sensi del comma 3-bis, aggiunto dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, "La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società."

1.2 Ritiene il Collegio che al limite di cui al suddetto comma 3-bis, debba essere riconosciuta una portata generale, nel senso che lo stesso debba trovare applicazione sia per le società di persone che per quelle di capitali.

Depongono in tal senso il dettato letterale della norma, la sua collocazione sistematica e la ratio della disposizione.

Sul piano della stretta interpretazione letterale rileva che la norma si riferisce genericamente alle società tout court, senza alcuna ulteriore specificazione limitativa; il comma è stato poi aggiunto in coda al comma 3, relativo ai requisiti richiesti per tutti i tipi di società, e non in aggiunta alla sola lett. c), che fa esclusivo riferimento alle società di capitali.

Quanto alla ratio della disposizione, indubbiamente finalizzata ad evitare un utilizzo fraudolento delle agevolazioni ad opera di amministratori muniti della qualifica di IAP, non si vede per quale motivo tale finalità anti abusiva debba essere perseguita solo nei confronti delle società di capitali e non anche di quelle di persona.

Se infatti è vero che nelle società di persona gli amministratori ai sensi degli artt. 2257 e 2258 c.c., debbono essere anche soci, è tuttavia possibile che vi siano anche soci che non siano amministratori; se indubbiamente nelle società di capitali vi è il rischio che la qualifica di amministratore venga attribuita ad un soggetto terzo quale "mero prestanome", nelle società di persone spesso la compagine societaria effettiva si riduce al solo amministratore-socio, mentre gli altri soci partecipano solo fittiziamente all'attività societaria.

Laddove la qualifica di IAP sia conferita da un amministratore, sia esso di una società di persona che di una società di capitali, la legge pone un espresso divieto di cumulo al fine di accentuare quel collegamento diretto tra la persona fisica-amministratore e l'oggetto sociale, e garantire effettività ai vincoli di tempo-lavoro e di reddito, di cui al cit. art., comma 1, che costituiscono i presupposti dell'agevolazione, e per i quali non rilevano gli aspetti attinenti alla responsabilità patrimoniale del socio-amministratore.

La normativa in esame ha infatti inteso affermare una equiparazione tra "IAP-persone fisiche" e "IAP-società" riconoscendo ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie a condizione che l'apporto personale assicurato dal possesso della qualifica non venga snaturato dallo schermo societario; le agevolazioni in questione, del resto, non sono riconosciute a tutti gli imprenditori agricoli professionali (persone fisiche o società), ma solo a quegli imprenditori agricoli professionali che risultino iscritti alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura sicchè detto requisito deve sussistere in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (Vedi ad es. Cass. n. 10542 del 2017).

1.3 Nè può assumere rilevanza la circostanza che la società cui lo stesso amministratore S. aveva già conferito la sua qualifica abbia conferito la sua azienda agricola ad una società finanziaria, dal momento che, risultando ancora esistente ed attiva, la stessa è in astratto e formalmente ancora idonea ad usufruire delle agevolazioni in questione, a fronte di situazioni di mero fatto mutevoli e non suscettibili di immediata verifica.

2. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso va rigettato.

2.1 La novità della questione controversa giustifica la compensazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

2.2 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi del L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, (che ha aggiunto il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater), - della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

compensa le spese.

(Omissis)