

Limiti di accesso al sistema agevolato della tassazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola

Cass. Sez. Trib. 8 marzo 2022, n.7447 ord. - Sorrentino, pres.; Federici, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.G.G. (avv. Morriello). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. Reg. Campania, Sez. dist. Salerno 13 febbraio 2015)

Imposte e tasse - Tassazione su base catastale - Limiti di accesso al sistema agevolato della tassazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola.

(Omissis)

PREMESSO

che:

Dal ricorso e dalla pronuncia impugnata si evince che a D.G.G., nella qualità di titolare della omonima azienda agricola, fu notificata la cartella di pagamento, emessa D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36-bis a seguito di controllo automatizzato ed iscrizione a ruolo delle maggiori imposte dovute dal contribuente per Irpef, Irap, addizionali regionali e comunali a saldo dell'anno d'imposta 2008. Il controllo era stato effettuato sulla base dei dati esposti dal medesimo contribuente nella dichiarazione Unico 2009 e nel modello Irap, dati dai quali, a fronte di un reddito di Euro 470.453,00, era risultato il versamento di Euro 1.942,0 in luogo di Euro 190.066,00.

Il D.G., che sosteneva di essere titolare di azienda agricola, di aver optato per la tassazione su base catastale, di aver tuttavia erroneamente compilato il quadro RG, relativo ai redditi d'impresa, di non aver potuto rimediare all'errore mediante dichiarazione integrativa "per un mero disguido postale", propose ricorso avverso l'atto impositivo, rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Salerno con sentenza n. 226/15/2013. La pronuncia fu appellata dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, che con la sentenza n. 1453/09/2015, ora al vaglio della Corte, ne accolse le ragioni, annullando la cartella. Il giudice regionale ha ritenuto che le statuizioni di prime cure erano erroneamente fondate sulla valorizzazione della compilazione, da parte del contribuente, del quadro RG della dichiarazione dei redditi, senza che si fosse tenuto conto che il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2 ai fini della tassazione del reddito derivante dall'attività agricola, impone l'esercizio dell'opzione tra l'applicazione del regime agevolato del sistema catastale e l'applicazione delle regole ordinarie sulla imposizione del reddito d'impresa solo alle società di persone o a quelle di capitale, non invece alle imprese individuali ed alle società semplici. Ha aggiunto che comunque al contribuente doveva sempre riconoscersi il diritto alla emendabilità dell'errore, anche oltre il termine di integrazione della dichiarazione fissato dal legislatore, ed anche in sede contenziosa, determinandosi altrimenti una violazione del principio di capacità contributiva, costituzionalmente tutelato.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza, di cui ne ha chiesto la cassazione, affidandosi a quattro motivi, cui ha resistito con controricorso il D.G.. Nell'adunanza camerale del 13 gennaio 2022 la causa è stata trattata e decisa sulla base degli atti difensivi depositati dalle parti.

CONSIDERATO

Che:

Devono preliminarmente vagliarsi le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dalla difesa del contribuente. Con esse si eccepisce innanzitutto la violazione dell'art. 360-bis c.p.c., perché, quanto ai motivi di diritto articolati dall'Amministrazione finanziaria, non sarebbero state indicate le norme di legge violate, non sarebbe stato formulato il principio di diritto ritenuto applicabile, non sarebbero state addotte argomentazioni idonee a mutare l'orientamento già manifestato dalla Corte di legittimità. Le eccezioni sono tutte infondate. Il ricorso riporta per ciascuno dei motivi la norma di diritto che si ritiene violata, né occorre formulare il "principio di diritto" applicabile al caso di specie. Quanto alla violazione dell'art. 360-bis c.p.c., n. 1, per l'omessa allegazione di elementi atti a mutare l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, a parte la genericità della eccezione, le argomentazioni della sentenza, per quanto sarà appreso chiarito, invocano principi di diritto solo apparentemente conformi agli orientamenti interpretativi della giurisprudenza di questa Corte; peraltro le questioni sollevate dall'Amministrazione finanziaria involgono ragioni del tutto estranee alla fattispecie contemplata dall'art. 360 bis c.p.c.. Inconferente è poi l'eccezione con cui il contribuente sostiene l'inammissibilità del ricorso per mancanza dei requisiti prescritti dall'art. 360 c.p.c. La genericità dell'eccezione di inammissibilità del ricorso - per erronea formulazione dei motivi - rende la stessa eccezione a sua volta inammissibile. Esaminando allora i motivi di ricorso, con il primo l'Amministrazione finanziaria ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver accolto l'appello sulla base di principi astrattamente applicabili in tema di tassazione del reddito agrario, senza indagarne la concreta aderenza al caso di specie;

con il secondo motivo ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c.,



comma 1, n. 4, quanto all'omesso esame delle argomentazioni difensive articolate dall'Ufficio.

I due motivi possono essere trattati unitariamente, per essere tra loro connessi, denunciandosi la nullità della pronuncia per vizi di natura processuale.

Il giudice d'appello ha ritenuto, in estrema sintesi, che la disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 99 del 2004 non fosse applicabile all'imprenditore agricolo individuale, ma solo alle società agricole, e che comunque persisteva in capo al D.G. un diritto di emenda della dichiarazione dei redditi erroneamente compilata. A prescindere dalla fondatezza e condivisibilità, nel merito, delle argomentazioni con cui la Commissione regionale ha accolto le ragioni del contribuente, la sentenza non si fonda su astratti principi, avendo al contrario vagliato la posizione del D.G.. Non è neppure viziata da omessa motivazione, poiché in essa si evidenzia il percorso logico-giuridico seguito - ancorché del tutto errato per quanto sarà appresso chiarito -. D'altronde non era necessario rispondere alle argomentazioni giuridiche articolate dall'Agenzia delle entrate, ritenute con evidenza implicitamente non condivise. I primi due motivi non trovano pertanto accoglimento. Con il terzo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 32 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto dei limiti di accesso, fissati dalla disciplina fiscale, al sistema agevolato della tassazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola;

con il quarto motivo si duole della violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, *ratione temporis* vigente, quanto alla riconosciuta emendabilità della dichiarazione dei redditi, anche in sede contenziosa. La disciplina sulla tassazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola trova nell'art. 32 del TUIR la prima regola normativa. In esso è previsto che "Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso". Nei commi successivi sono elencate le attività considerate agricole, a cui trova applicazione un sistema di tassazione fondato sulle rendite catastali dei terreni, e dunque prescindendo dal reddito effettivamente tratto dall'esercizio dell'attività agricola. Tuttavia questo sistema impositivo, che assicura indubbiamente un trattamento fiscale agevolato, trova applicazione a condizione che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata "nei limiti della potenzialità del terreno". Ove il reddito percepito si relazioni ad attività che superino tale limite, esso non rientra più nel cd. reddito agrario e nel suo vantaggioso regime impositivo, trovando invece disciplina, per la parte eccedente, nel medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, u.c., e art. 56 bis ossia nelle regole del reddito d'impresa. Sul piano oggettivo la tassazione dell'attività agricola su base catastale e non sul reddito effettivamente percepito incontra pertanto il limite dell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo. Superato quel limite, cessa il trattamento agevolato. Sul piano soggettivo ciò trova applicazione nei riguardi di qualunque soggetto eserciti l'attività agraria, e dunque anche nei confronti dell'imprenditore individuale.

In questo contesto il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2 consente anche alle società agricole, di persone o di capitali, l'accesso ai benefici fiscali di cui all'art. 32 cit., purché la società dichiari di volersene avvalere e siano rispettate le prescrizioni previste dalla norma. In tal modo nella categoria civilistica delle società di persone e di capitali è stata assicurata la specificità della società agricola, che tra le varie prescrizioni deve innanzitutto garantire che il proprio oggetto sociale sia l'esercizio esclusivo delle attività previste dall'art. 2135 c.c., adattando a tal fine anche lo statuto. Con l'esercizio dell'opzione l'imponibile di tali società viene determinato secondo i criteri catastali, pur non mutando l'appartenenza alla categoria del reddito d'impresa. In tal senso, come peraltro condivisibilmente chiarito dalla Agenzia delle entrate (risoluzione 28/E dell'11.04.2018), l'opzione viene esercitata con un comportamento concludente, mediante il richiamo alla tassazione catastale in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

Tale disciplina non stravolge affatto le regole fissate dall'art. 32 cit., perché con essa, in presenza di specifici requisiti e nell'osservanza di obblighi formali e sostanziali, anche alle società (agricole) è stata riconosciuta la facoltà di accesso a regole fiscali agevolative. Quando invece siano superati i limiti fissati dall'art. 32 cit. - ossia che il reddito sia percepito nell'esercizio di una attività agricola eccedente lo sfruttamento ordinario delle potenzialità del fondo -, il reddito va tassato secondo le regole del reddito d'impresa prescritte dal D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 56 e 56 bis.

Tale disciplina vale per chiunque, società o impresa individuale. E dunque, quando un imprenditore individuale, come il controricorrente del presente giudizio, nell'esercizio dell'attività agraria ecceda l'ordinario sfruttamento del fondo, il reddito dal medesimo percepito non può essere affatto tutto ricondotto nella vantaggiosa tassazione su base catastale, dovendo invece ricondursi, per la parte risultata eccedente, nelle regole del reddito d'impresa.

Nel caso di specie risulta che il contribuente, titolare di una azienda agricola, aveva dichiarato un reddito di impresa di Euro 470.453,00, aveva compilato la dichiarazione dei redditi, riempiendo i quadri relativi al reddito d'impresa, aveva tuttavia versato a titolo d'imposta l'importo di Euro 1.942,00 in luogo di Euro 199.066,00, dovuti secondo le regole del reddito d'impresa per attività agricole (D.P.R. n. 917 cit., artt. 56 e 56-bis), inoltre non aveva versato l'imposta ai fini Irap. A fronte dei dati appena evidenziati, la condotta concludente tenuta dal medesimo non poteva essere superata invocando semplicemente l'erronea compilazione della dichiarazione dei redditi e il conseguente diritto ad emendare, anche tardivamente, la dichiarazione medesima, addirittura in sede contenziosa.

Per quanto chiarito infatti, pur trattandosi di una impresa individuale e pur se la disciplina prevista dal D.Lgs. n. 99 del 2004 sia estranea alla fattispecie, non può sostenersi che il reddito del D.G. dovesse essere sempre e comunque integralmente tassato su base catastale, essendo di contro necessario, nella contraddittorietà della condotta fiscale tenuta

dal contribuente, provare che quel reddito fosse stato percepito nell'esercizio di una attività agraria non eccedente lo sfruttamento ordinario del fondo.

In tale prospettiva è fondato il terzo motivo, con cui l'Amministrazione finanziaria ha denunciato l'erronea interpretazione dell'art. 32 del TUIR da parte del giudice d'appello. Questi infatti ha evidentemente ritenuto che ad un imprenditore individuale agricolo possa sempre trovare applicazione la tassazione su base catastale, così ignorando i limiti di quella norma.

E altrettanto fondato è il quarto motivo, perché era del tutto fuori luogo ritenere comunque sempre emendabile la dichiarazione dei redditi, atteso che nel caso di specie non si trattava solo di prendere atto di un mero errore formale compiuto nella compilazione della dichiarazione, assumendo invece priorità logica la verifica del regime impositivo concretamente applicabile al contribuente.

La sentenza va dunque cassata e il giudizio va rinviato alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, cui, in diversa composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, è demandato il riesame della controversia, tenendo conto del seguente principio di diritto: "In tema di reddito agrario la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 32, e non sul reddito effettivamente percepito, trova applicazione, sul piano soggettivo, tanto agli imprenditori individuali quanto alle società agricole - che possono chiederne l'applicazione ai sensi del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2 -; sul piano oggettivo essa incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, trovando per l'eccedenza applicazione il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, u.c., e art. 56 bis".

P.Q.M.

Accoglie il terzo ed il quarto motivo, rigetta il primo ed il secondo; cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

