

Non si applica la tassazione agevolata dell'attività agricola in assenza dei requisiti soggettivi e oggettivi

Cass. Sez. Trib. 18 febbraio 2025, n. 4164 - Napolitano, pres.; Crucitti, est.; Filippi, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. G.C. partecipazioni società agricola a responsabilità limitata (avv.ti Tinelli e De Lorenzi). *(Cassa in parte con rinvio Comm. trib.reg. Puglia 7 luglio 2017)*

Imposte e tasse - Tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale - Trattamento agevolato - Carenza dei requisiti soggettivi e oggettivi.

(Omissis)

FATTO

Con avviso, notificato il 24 novembre 2014, l'Agenzia delle entrate accertò, per l'anno di imposta 2009, nei confronti della G.C. PARTECIPAZIONI società agricola a r.l., un maggior reddito imponibile, cui corrispondeva una maggiore IRES, riferita al reddito complessivo globale determinato ai sensi dell'art. 40-bis del D.P.R. n.600 del 1973.

Con il predetto avviso di accertamento l'Ufficio ritenne inapplicabile la tassazione, su base catastale, del reddito conseguito dalla Società sulla base di una valutazione di tre distinti aspetti della posizione fiscale quali:

- a) l'insussistenza dei requisiti di cui all'art.32 del TUIR al fine di considerare i ricavi derivanti da contratti stipulati con la Società Edison Spa come rientranti nell'alveo agrario;
- b) l'insussistenza delle condizioni di cui all'art. 2135 c.c. e del decreto legislativo n. 99 del 2004 al fine di potere considerare la Società come società agricola;
- c) la contestazione dell'elusività della trasformazione della società da Spa a Srl, perché detta operazione era avvenuta in assenza di valide ragioni economiche. Di conseguenza era stata contestata, ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di quell'operazione, ritenuta per ciò stesso inefficace.

Inoltre l'Ufficio, dopo avere disconosciuto la qualifica di impresa agricola in capo alla società G.C. PARTECIPAZIONI Soc. Agricola, emise, con analoghe motivazioni, altro avviso di accertamento con il quale accertò, per lo stesso anno di imposta, maggiore IRAP in virtù dell'applicazione dell'aliquota ordinaria in luogo di quella ridotta.

Esperita negativamente la procedura di accertamento per adesione, la Società propose opposizione avverso gli atti impositivi con distinti ricorsi i quali, previa riunione, vennero rigettati dall'adita Commissione tributaria provinciale.

La decisione, appellata dalla Società, è stata riformata dalla Commissione Tributaria regionale della Puglia (d'ora in poi C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe.

Il Giudice di appello -ritenuto preliminare e assorbente l'esame del motivo di appello con cui la Società, in via subordinata, aveva dedotto l'applicabilità del regime forfetario di cui all'art. 56-bis, comma 3, del TUIR ai fini dell'IRES, nonché l'applicabilità dell'aliquota ridotta al valore della produzione netta di natura esclusivamente agricola ai fini IRAP- rilevava che l'attività svolta dalla società nei confronti di Edison Spa era indubbiamente strumentale perché il processo di produzione di energia termoelettrica svolto dalla Edison Spa si era avvalso, in modo connesso e continuo, dei servizi dell'impresa agricola, determinando così il conseguimento di reciproci vantaggi, senza che tale rapporto sinergico tra l'impresa agricola svolta dalla contribuente e quella industriale svolta dall'Edison avesse determinato confusione dei rispettivi processi produttivi, con la conseguenza che, nel caso di specie, la società non poteva ritenersi assoggettabile alla disciplina dell'imprenditore commerciale.

La C.T.R. riteneva, quindi, che i servizi erogati dalla società contribuente, per le modalità tecnico produttive utilizzate, rientrassero esclusivamente, ai fini dell'IRES, nell'alveo della disciplina dell'art. 56-bis del D.P.R. n. 917 del 1986, ferma restando l'aliquota ridotta per il settore agricolo ai fini IRAP. In accoglimento di tale motivo di appello, disponeva, a carico dell'Agenzia delle entrate, la rideterminazione dell'IRES dovuta dalla contribuente ai sensi del citato art.bis, con le sanzioni al minimo di legge.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, affidato a due motivi.

La G.C. PARTECIPAZIONI società agricola a responsabilità limitata resiste con controricorso e propone, sua volta, ricorso incidentale su quattro motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità della pubblica udienza, il P.M., nella persona della Sostituta Procuratore generale Paola Filippi, ha depositato memoria chiedendo l'accoglimento del ricorso principale e del primo motivo di ricorso incidentale.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

DIRITTO

1.Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art.360, primo comma, num.3

cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2135 c.c. e dell'articolo 56-bis, comma terzo, del TUIR, in relazione all'art. 360, primo comma n. 3 c.p.c.

Secondo la prospettazione difensiva i giudici regionali, nell'inquadrare l'attività svolta dalla Società nell'ambito delle "altre attività agricole" per connessione, avrebbero operato un'erronea interpretazione delle norme invocate laddove l'attività svolta dalla contribuente non possedeva alcuno dei requisiti indicati nei citati articoli 2135 c.c. e 56-bis né sotto il profilo soggettivo né sotto quello oggettivo.

1.1. Il motivo, contrariamente a quanto dedotto in controricorso, è ammissibile in quanto teso ad evidenziare l'errata applicazione al caso in esame, della normativa di cui agli artt. 56-bis, comma terzo, D.P.R. n. 917 del 1986 e 2135 cod. civ., mentre il mezzo di impugnazione non appare, in ogni caso, carente in specificità riguardo alle doglianze relative all'avviso di accertamento IRAP.

1.2. La censura è, anche, fondata.

La C.T.R., nell'accogliere, ritenendolo prioritario e assorbente di ogni altro, il quarto motivo di appello, svolto in via subordinata dalla Società, ha ricondotto il reddito derivato a quest'ultima dal rapporto contrattuale in essere con la Edison Spa nell'ambito di applicabilità del regime forfetario previsto dall'art. 56-bis, terzo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986.

Tale norma, nel prevedere una particolare determinazione in misura forfetaria del reddito rinvia per l'individuazione delle attività dirette alle forniture di servizi al terzo comma dell'art. 2135 cod. civ. ai sensi del quale: "si intendono comunque connesse le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

1.3 Il quadro normativo richiede, quindi, per accedere al particolare regime di determinazione forfetaria del reddito, la sussistenza di un requisito soggettivo (l'imprenditore che svolge tale attività deve essere lo stesso soggetto imprenditore agricolo che esercita la coltivazione del fondo) e di un requisito oggettivo (i prodotti oggetto di tale attività devono provenire prevalentemente dall'attività di coltivazione del fondo ovvero utilizzare in modo prevalente le attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata).

In tal senso è orientata uniformemente la giurisprudenza di questa Corte sia ai fini fiscali (cfr. Cass. n. 8128 del 22/04/2016; Cass. n. 7447 del 08/03/2022: "In tema d'imposte sui redditi, la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, 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 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004, mentre, sul piano oggettivo, incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, operando per l'eccedenza gli artt. 56, ultimo comma, e 56 bis del D.P.R. n. 917 del 1986" ed ancora Cass. n.11583 del 3705/2023 la quale, pur in tema di registro, ha espresso il principio di carattere generale in materia di norme agevolative secondo cui: "ai fini dell'agevolazione prevista per le società agricole dall'art. 2, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 99 del 2004, lo svolgimento in modo esclusivo delle attività elencate nell'art. 2135 c.c. deve essere effettivo e non formale, considerata la "ratio" di tale norma di incentivare le società che realmente svolgono in tal modo tali attività e quelle ad esse connesse; pertanto, il contribuente deve fornire la prova rigorosa della sussistenza delle condizioni previste dall'indicata norma codicistica e, in particolare, di condurre i terreni stessi e che su questi persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, non essendo sufficiente la costituzione di una società semplice diretta alla coltivazione del fondo, in quanto è necessario provare l'effettivo esercizio dell'impresa") che ai fini dell'esenzione dal fallimento (v., in fattispecie analoga a quella in esame Cass. Sez. I, n. 2162 del 24/01/2023: "Ai fini della nozione di impresa agricola desumibile dall'art. 2135 c.c., rilevante ai fini dell'esenzione dalla dichiarazione di fallimento, l'attività di produzione di energia mediante l'utilizzo di biomasse può essere inclusa tra le attività connesse ad attività agricola prevalente ex art. 1, comma 423, della L. n. 266 del 2005, ove siano rispettati i limiti quantitativi dell'energia prodotta stabiliti dalla legge, dovendo comunque procedersi all'indagine sull'origine delle biomasse e sul rapporto tra produzione agricola e produzione di energia, dovendosi così interpretare il chiaro dato letterale dell'art. 14, comma 13 quater, del D.Lgs. n. 99 del 2004, che espressamente si riferisce solo alla produzione delle biomasse e non alla produzione di energia mediante biomasse"; conf. Cass. n. 16614 del 08/08/2016: "L'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento viene meno ove non sussista, di fatto, il collegamento funzionale della sua attività con la terra, intesa come fattore produttivo, o quando le attività connesse di cui all'art. 2135, comma 3, c.c. assumano rilievo decisamente prevalente, sproporzionato rispetto a quelle di coltivazione, allevamento e silvicoltura, gravando su chi invochi l'esenzione, sotto il profilo della connessione tra la svolta attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti ortofrutticoli e quella tipica di coltivazione ex art. 2135, comma 1, c.c., il corrispondente onere probatorio").

1.4 Nel caso in esame, appare essere pacifico -dal tenore letterale dell'atto negoziale regolante i rapporti tra la G.C. PARTECIPAZIONI società agricola a r.l. e la Edison Spa e dall'interpretazione datane da entrambe le parti nei rispettivi scritti difensivi- che il contratto non prevedesse alcuna erogazione di servizi

da parte della G.C. PARTECIPAZIONI, essendo, invece, stabilita l'assunzione di reciproci impegni ovvero obblighi tra le parti contraenti e, nello specifico: da un lato, l'impegno della G.C. PARTECIPAZIONI a utilizzare l'energia termica prodotta dalla centrale elettrica della Edison Spa; d'altro, l'impegno di quest'ultima a corrispondere alla controparte un compenso, commisurato ai benefici economici ottenuti sotto forma dei c.d. certificati verdi (v., in particolare, la lettera H) delle premesse del contratto trasfusa a pag.15 del ricorso dell'Agenzia).

Appare, pertanto, fallace il ragionamento svolto dai Giudici di appello i quali, sulla base di tale accordo contrattuale, hanno ritenuto che la Società avesse erogato servizi che, per le modalità tecnico-produttive utilizzate, rientrano esclusivamente...nell'alveo della disciplina dell'art.56 bis- altre attività agricole- del D.P.R. n.917/1986, essendo assente in tale argomentazione la corretta, secondo quanto sopra esposto, individuazione del necessario requisito oggettivo legittimante l'applicazione del regime agevolativo.

Pertanto, va osservato - ferma restando, in ogni caso, la preliminare questione, attinta con il secondo motivo di ricorso, circa l'elusività della trasformazione da Spa in Srl della Società che, ove positivamente risolta, negherebbe in radice la natura agricola della ricorrente- che, nella specie, manca anche la rilevazione, da parte della Commissione tributaria, del requisito soggettivo, nulla avendo i giudici di appello argomentato sulla qualifica di imprenditore agricolo della contribuente alla luce delle previsioni del rapporto sinallagmatico.

2. Con il secondo motivo la ricorrente principale, denuncia, ai sensi dell'art.360, primo comma, num. 4 cod. proc. civ., la sentenza impugnata di omessa pronuncia laddove la C.T.R. nulla avrebbe statuito in merito al motivo di impugnazione (ritenuto erroneamente assorbito) con il quale era stata contestata l'elusività dell'operazione di trasformazione da società per azioni e società a responsabilità limitata.

Secondo la prospettazione difensiva la statuizione della C.T.R. investirebbe solo la determinazione del reddito relativo all'attività agricola per connessione senza pronunciare sull'attività floro-vivaistica svolta dalla società e per il quale l'Ufficio aveva provveduto a contestare l'elusività della trasformazione di tipo societario.

2.1. La censura è fondata. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr., di recente, Cass. n. 693 del 09/01/2024 e in precedenza, in termini, Cass. n. 363/2019): "L'applicabilità del principio della "ragione più liquida" postula che essa, pur essendo logicamente subordinata ad altre questioni sollevate, si presenti, comunque, equiordinata rispetto a queste ultime nella capacità di condurre alla definizione del giudizio; tale principio non opera nell'ipotesi in cui le diverse ragioni si caratterizzino per il fatto di condurre potenzialmente ad esiti definitivi reciprocamente non sovrapponibili, con la conseguenza che l'illegittimo assorbimento in tal modo disposto comporta il vizio di omessa pronuncia".

2.2. Nel caso in esame, risulta in atti che l'Agenzia delle entrate, in sede di controdeduzioni, ebbe a ribadire, a fronte dello specifico motivo di appello proposto dalla società, l'elusività dell'operazione di trasformazione del tipo sociale.

Sul punto, la C.T.R., dichiarando espressamente e erroneamente assorbite le altre questioni, fra le quali quella oggetto di questo mezzo di impugnazione, e accogliendo solo la censura proposta in via subordinata dalla Società (non sovrapponibile agli effetti decisori alla prima) ha, nella sostanza, omissso di pronunciare.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale - rubricato: violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 56-bis, comma 3, del TUIR in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c. Violazione del combinato disposto di cui agli artt.36, comma 2, n.4 e 61 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, nonché degli artt.132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att.c.pc. (ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.4 del c.p.c.)- si deduce che la C.T.R., con motivazione apparente e mal interpretando le norme sul reddito agrario, aveva ritenuto l'esistenza di una attività agricola connessa di fornitura dei servizi, ai sensi dell'art. 56-bis, comma terzo, del T.U.I.R. laddove, invece, essa Società aveva dedotto la ricomprensione dei proventi derivanti dai cd. "certificati verdi" all'interno del reddito agrario ex artt. 32 del TUIR.

4. Con il secondo motivo la ricorrente incidentale denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame da parte del giudice di appello di un fatto decisivo costituito dal rapporto contrattuale tra Edison Spa e G.C. PARTECIPAZIONI società agricola a r.l., nell'ambito del quale la controprestazione prevista per la somministrazione di energia termica da parte della Edison consisteva esclusivamente nel pagamento della medesima, non essendo prevista alcuna prestazione di servizi da parte della GC Partecipazioni.

5. Con il terzo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione di plurime norme di legge laddove la C.T.R. aveva ritenuto l'esistenza di un'attività agricola connessa di fornitura di servizi, ai sensi dell'art. 56-bis, comma terzo, TUIR.

Secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R. -malgrado la Società avesse ricompreso, come già detto sopra, i proventi derivanti dai cd. "certificati verdi" all'interno del reddito agrario ex art. 32 del TUIR- nell'affermare l'esistenza di presunte "forniture di servizi" rese da G.C. PARTECIPAZIONI a Edison, avrebbe omissso di illustrare quali fossero tali servizi; sicché la motivazione sul punto sarebbe del tutto inesistente. Inoltre, la C.T.R. avrebbe violato l'art.32 del TUIR non avendo compreso come il ricevere da parte della società agricola la somministrazione di energia termica per le proprie serre dalla centrale Edison corrispondeva alla necessità di migliorare la redditività del fondo, quale componente essenziale del ciclo produttivo agricolo.

6. Infine, con il quarto motivo la ricorrente incidentale denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo avendo la C.T.R. ritenuto, in modo non corretto, che la retrocessione a favore

della GC Partecipazioni di parte del valore dei cd. "certificati verdi" corrispondesse al pagamento di una inesistente prestazione di servizi, laddove tali certificati erano rappresentativi di una contribuzione pubblica e, in particolare, di un contributo in conto esercizio percepito nell'ambito dello svolgimento della propria attività agricola di floricultura.

7. Il primo motivo del ricorso incidentale, in relazione al secondo ordine di censura ivi prospettato (motivazione apparente della sentenza impugnata) è fondato, con assorbimento del secondo motivo, attinente anch'esso alla censura del motivo principale di appello della Società avverso la sentenza di primo grado.

7.1 La Commissione tributaria di appello ha, infatti, omesso qualsiasi motivazione sulla domanda principale avanzata, in quel grado, dalla contribuente e volta alla declaratoria della legittimità, negata dalla C.T.P., della dichiarazione del reddito agrario ex art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, limitandosi ad affermare, nel passo motivazionale censurato anche con il primo motivo di ricorso principale dall'Agenzia delle entrate, che la società aveva erogato servizi che, per le modalità tecnico produttive utilizzate rientrano...nell'alveo della disciplina dell'art. 56-bis -Altre attività agricole- del D.P.R. n. 917 del 1986, anziché dell'art. 32-Reddito agrario- dello stesso D.P.R. n. 917/1986 come erroneamente rivendicato dall'appellante nel primo motivo di gravame...(v. pag. 6, primo capoverso della sentenza impugnata).

8. Il terzo e il quarto motivo del ricorso incidentale sono, invece, inammissibili, concordemente a quanto rilevato dal P.G., per difetto di interesse. Entrambi i mezzi, infatti, ineriscono al motivo di appello, svolto in via subordinata dalla Società, che accolto dalla C.T.R. ha visto la ricorrente incidentale vittoriosa.

9. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate e del primo motivo (assorbito il secondo e dichiarati inammissibili il terzo e il quarto) del ricorso incidentale proposto dalla Società, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al Giudice di merito, in diversa composizione, il quale procederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e regolerà le spese di questo giudizio.

La Corte

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo, inammissibili il terzo e il quarto. Cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti, e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)