

## Iscrizione obbligatoria alla previdenza agricola per il socio accomandatario

Cass. Civ. Sez. Trib. 28 aprile 2017, n. 10542 ord. - Di Iasi, pres.; Stalla, est.; De Renzis, P.M. - Società Agricola Flli Lidonnici s.a.s. di L.C. (avv. Capocasale ed a.) c. Agenzia delle Entrate Direzione provinciale Crotona (Avv. gen. Stato). *(Conferma Comm. trib. reg. Catanzaro 5 dicembre 2012)*

*In tema di agevolazioni tributarie relative all'imposizione indiretta, i benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), ove risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, sono concessi anche alle società agricole ex art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99 del 2004, purché detto requisito sussista in capo al socio che comunicò alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella società in accomandita semplice il socio accomandatario), atteso che solo in tal modo si attua l'equiparazione tra IAP-persona fisica e IAP-società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali.*

*(Omissis)*

### FATTO e DIRITTO

Rilevato

che:

p. 1. La Società Agricola Flli Lidonnici sas di L.C. propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 195/4/12 del 5 dicembre 2012 con la quale la Commissione tributaria regionale di Catanzaro, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione per imposta di registro ed ipotecaria 2006 notificatole in revoca delle agevolazioni fiscali fruite (legge n. 97 del 1994, ex art. 5 bis, commi 1 e 2, richiamate dal d.lgs. n. 99 del 2004) in occasione dell'acquisto di un terreno agricolo in data 12/11/06.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che l'agevolazione in questione non potesse essere riconosciuta poiché il socio accomandatario non risultava, al momento della stipula dell'atto notarile, iscritto nella gestione previdenziale Inps prevista per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) d.lgs. n. 99 del 2004, ex art. 4.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Il procuratore generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

p. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione del combinato disposto del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4 e comma 5 bis, e art. 2, comma 4 e comma 4 bis. Per avere la Commissione tributaria regionale escluso l'agevolazione per mancata iscrizione del socio accomandatario alla gestione previdenziale INPS, nonostante che tale iscrizione non fosse necessaria al fine di acquisire e mantenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), nella specie pacificamente attribuita alla società contribuente. Tale mancata iscrizione, rilevabile nel quinquennio successivo all'atto, comportava la decadenza dalla agevolazione unicamente per le società agricole non IAP.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

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 dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, 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 il comma 3 che anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali, a condizione (per quanto qui rileva) che «lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., e siano in possesso dei seguenti requisiti: a) nel caso di società di persone 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».

L'imprenditore agricolo professionale - persona fisica è ammesso ad usufruire delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto; ma ciò (comma 4) «se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale». In proposito, si stabilisce (comma 5 bis) che «l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura».

Le stesse agevolazioni tributarie attribuite alla persona fisica sono riconosciute anche alle società agricole che abbiano veste di imprenditore agricolo professionale (art. 1, comma 3 cit., come richiamato dal d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4), con previsione di decadenza dalle agevolazioni nell'ipotesi di perdita dei requisiti sociali nei cinque anni dalla fruizione. Tali

agevolazioni (art. 2, comma 4 *bis*) «sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto (...) iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale». Dalla considerazione letterale, finalistica e sistematica della disciplina normativa - suscettibile di stretta interpretazione nella parte di natura agevolativa - deve dunque ritenersi che i benefici fiscali e creditizi vengano concessi all'imprenditore agricolo professionale che risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura; e che tale requisito debba sussistere anche in capo al socio che comunichi alla società (nel caso di specie, in veste di socio accomandatario) la qualità di imprenditore agricolo professionale (art. 1, comma 3). Posto che - da un lato - le agevolazioni in questione non sono riconosciute tout court agli 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, e che - dall'altro - è la qualità di imprenditore agricolo professionale del socio che propaga alla società tale qualità, deve ritenersi che in tanto quest'ultima possa essere a sua volta ammessa all'agevolazione, in quanto il socio che ne consente ed attribuisce la veste IAP sia iscritto in tale gestione. Solo in tal modo si verifica quella equiparazione tra «IAP-persone fisiche» e «IAP-società» che la legge ha inteso affermare e presupporre nel riconoscere ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie. Argomentando a contrario, si verrebbe anzi a determinare una differenziazione di trattamento illogica e contrastante con la *ratio legis*; nel senso che le (normalmente più consistenti) realtà imprenditoriali agricole costituite dalle società IAP sarebbero ammesse alle agevolazioni, diversamente dalla persona fisica IAP, quand'anche il socio che ne qualifica il connotato non sia iscritto alla gestione previdenziale separata per l'agricoltura. Posto che nel caso di specie non è contestato che, al momento dell'atto di trasferimento in regime agevolato, il socio accomandatario della società contribuente non fosse iscritto (pur essendovi tenuto per legge) alla gestione previdenziale per l'agricoltura, corretta deve ritenersi l'applicazione normativa da parte della commissione tributaria regionale.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

*(Omissis)*

## Iscrizione obbligatoria alla previdenza agricola per il socio accomandatario

Confermando la decisione della Commissione tributaria regionale, in riforma di quella di primo grado, la Cassazione, con la sentenza n. 10542 del 28 aprile 2017, in epigrafe, ha rigettato il ricorso di una società in accomandita semplice la quale, intendendo acquistare un terreno agricolo per la realizzazione di un compendio unico, aveva richiesto le relative agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 *bis*, commi 1 e 2, della legge n. 97/1994<sup>1</sup>. Per i giudici di secondo grado e, quindi, della Suprema Corte le agevolazioni in parola non potevano essere riconosciute in quanto il socio accomandatario non risultava, al momento della stipula dell'atto notarile (anno 2006), iscritto nella gestione previdenziale INPS prevista per gli imprenditori agricoli professionali (IAP).

Come noto, l'art. 12 della legge n. 153 del 1975 è stato abrogato dall'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, a sua volta modificato dall'art. 1 del d.lgs. n. 101/2005, che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), in sostituzione dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), inteso come un soggetto in possesso di conoscenze e competenze professionali che dedica alle attività agricole, di cui all'art. 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 ricava dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.

Il citato d.lgs. n. 99/2004, fissando la nozione di imprenditore agricolo professionale ai fini dell'applicazione della disciplina di settore, ha equiparato all'imprenditore agricolo persona fisica le società di persone, le cooperative e anche le società di capitali, purché nello statuto sia previsto come oggetto sociale esclusivo lo svolgimento delle attività agricole di cui all'art. 2135 c. c. e a condizione che almeno un socio o un amministratore siano in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP).

Pertanto, è necessario che almeno un socio, in possesso di quelle idonee conoscenze e competenze professionali, dedichi parimenti all'attività agricola almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalla stessa attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. In particolare, qualora l'imprenditore agricolo, persona fisica o socio, sia iscritto alla relativa gestione previdenziale e assistenziale, gli sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie stabilite dalla vigente normativa a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Per le società in accomandita, come nel caso di specie, la qualifica si riferisce ai soci accomandatari.

La norma pone come requisito imprescindibile l'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale.

L'art. 1, comma 5 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004 dispone infatti che «l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura».

---

<sup>1</sup> Art. 5 *bis*. Disposizioni per favorire le aziende agricole montane.

«1. Nei territori delle comunità montane, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere. I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6, sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. In caso di successione i compendi devono essere compresi per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione. Tale disciplina si estende anche ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da Regioni, Province, Comuni e comunità montane.

2. In caso di violazioni degli obblighi di cui al comma 1 sono dovute, oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50 per cento delle imposte dovute».

I benefici fiscali e creditizi che, prima della riforma del 2004, riguardavano esclusivamente gli imprenditori agricoli individuali sono stati così estesi anche alle società agricole di ogni tipo in possesso della qualifica di IAP. Queste possono 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, a condizione che:

- l'oggetto sociale riguardi l'esercizio dell'attività agricola e delle attività connesse, individuate dall'art. 2135 del codice civile;
- la ragione sociale o denominazione, contenga l'indicazione «società agricola»;
- nel caso di società di persone almeno un socio sia IAP, nel caso di società in accomandita almeno un socio accomandatario sia IAP e nel caso di società di capitali e cooperative almeno un amministratore sia IAP (il quale sia anche socio per le società cooperative).

Ricorrendo tali presupposti le società agricole, equiparate al singolo IAP, possono usufruire di tutte le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie che finora erano riservate ai coltivatori diretti, cioè alle persone fisiche che dedicano la propria attività manuale alla coltivazione del terreno.

Si cita, a titolo esemplificativo, l'ordinanza n. 375 del 10 gennaio 2017 con la quale la Cassazione ha accolto il ricorso, in materia di ICI (anni 2005/2008), di una società di capitali in quanto la C.T.R. non aveva tenuto conto delle rilevanti novità introdotte dai decreti legislativi n. 228/2001 e n. 99/2004; novità che hanno consentito di ritenere superato il requisito soggettivo, riferito alle sole persone fisiche IAP, a seguito della evoluzione normativa che ha esteso anche alle società, in possesso dei requisiti richiesti dalla legge, la figura di IAP. Nella circostanza, per la C.T.R. le agevolazioni ai fini ICI spettavano soltanto alle persone fisiche e non anche alle società in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'acquisto di terreni le società agricole possono attualmente richiedere le agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (p.p.c.).

A tale riguardo va detto, per inciso, che con la riformulazione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro), operata dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011<sup>2</sup>, il regime impositivo degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, è stato oggetto di rilevanti modifiche così come chiarito dall'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup>.

La conseguenza di tali novità è stata la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, anche se previste da leggi speciali, per cui hanno cessato di produrre effetti anche le agevolazioni riguardanti l'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani, etc.).

Unica eccezione, dovuta a una norma che ha introdotto una specifica esclusione dall'abrogazione generalizzata di tutte le agevolazioni in oggetto<sup>4</sup>, la normativa in materia di p.p.c. (piccola proprietà contadina) disciplinata dalla legge n. 25/2010<sup>5</sup>, di conversione del d.l. n. 194/2009 (mille proroghe)<sup>6</sup>.

Per effetto, quindi, di tali modifiche i trasferimenti di terreni agricoli beneficiano oggi, in termini agevolativi, della nuova normativa in materia di piccola proprietà contadina.

Ma all'epoca dei fatti, oggetto della sentenza n. 10542/2017 in commento, era vigente la legge n. 97/1994 per cui una società in accomandita semplice aveva richiesto le agevolazioni previste dall'art. 5 *bis*, per l'acquisto di un terreno destinato alla costituzione di un compendio unico.

Come anticipato in premessa la Cassazione ha ritenuto che le agevolazioni in parola non potevano essere riconosciute in quanto il socio accomandatario non risultava, al momento della stipula dell'atto notarile, iscritto nella gestione previdenziale INPS prevista per gli imprenditori agricoli professionali (IAP).

<sup>2</sup> Come modificato dall'art. 26 del d.l. n. 104/2013.

<sup>3</sup> Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>4</sup> Art. 1, comma 608, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

<sup>5</sup> In vigore dal 28 febbraio 2010.

<sup>6</sup> A differenza di quanto era sempre avvenuto negli anni precedenti, la norma non richiama le originarie agevolazioni riguardanti la piccola proprietà contadina (*ex* legge n. 604/1954), che hanno disciplinato in precedenza la materia, con ripetute proroghe. Le attuali agevolazioni sono disciplinate da una normativa del tutto nuova, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010.

Nel merito la Suprema Corte osserva che per il conseguimento delle agevolazioni tributarie e creditizie da parte di una società (nel caso di specie una s.a.s.) il socio o amministratore IAP, a mezzo del quale la società riveste la stessa qualifica di società IAP, deve obbligatoriamente essere iscritto alla previdenza agricola.

«Posto che – da un lato – le agevolazioni in questione non sono riconosciute *tout court* agli 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, e che – dall'altro – è la qualità di imprenditore agricolo professionale del socio che propaga alla società tale qualità, deve ritenersi che in tanto quest'ultima possa essere a sua volta ammessa all'agevolazione, in quanto il socio che ne consente ed attribuisce la veste IAP sia iscritto in tale gestione. Solo in tal modo si verifica quella equiparazione tra "IAP-persone fisiche" e "IAP-società" che la legge ha inteso affermare e presupporre nel riconoscere ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie».

Contrariamente, si verrebbe a determinare, per i giudici di legittimità, un differente trattamento in palese contrasto con la *ratio legis*; disparità fra la figura individuale dello IAP, come definita dall'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004 il quale estende a tale soggetto (persona fisica), se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, le stesse agevolazioni tributarie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, e quella societaria a cui, parimenti, è consentito di beneficiare dell'agevolazione per effetto della sostanziale equiparazione delle società agricole al singolo IAP.

In tal caso «le realtà imprenditoriali agricole costituite dalle società IAP sarebbero ammesse alle agevolazioni, diversamente dalla persona fisica IAP, quand'anche il socio che ne qualifica il connotato non sia iscritto alla gestione previdenziale separata per l'agricoltura».

Poiché nel caso in esame il socio accomandatario della società contribuente non era, al momento della stipula dell'atto, iscritto (pur essendovi tenuto per legge) alla gestione previdenziale per l'agricoltura, la Cassazione ha ritenuto corretta l'interpretazione della norma da parte della Commissione tributaria regionale rigettando, quindi, il ricorso.

La riforma operata dal d.lgs. n. 99/2004 ha contribuito notevolmente alla costituzione di società per l'esercizio in forma associata dell'attività agricola in ragione proprio della possibilità di potere accedere alle agevolazioni (fiscali) per l'acquisto di terreni che, in precedenza, non era possibile conseguire. Questo anche perché i requisiti richiesti per l'assunzione della qualifica di imprenditore agricolo erano molto più restrittivi di quelli attuali. Per le società di persone, ad esempio, era necessario che almeno la metà dei soci fosse imprenditore agricolo a titolo principale (metà degli accomandatari nel caso delle s.a.s.), mentre nelle società di capitali doveva essere sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale almeno il cinquanta per cento del capitale sociale.

Essendo mutate le condizioni le società IAP hanno, quindi, assunto un ruolo sempre più fondamentale nella realtà imprenditoriale agricola.

*Luigi Cenicola*