

Agevolazioni ICI anche per le società agricole in possesso della qualifica di IAP

Cass. Sez. VI Civ. 2 novembre 2018, n. 28062 ord. - Manzoni, pres.; Solaini, est. - Società agricola Gloria di L.G. E C. s.s. (avv. D'Ayala Valva ed a.) c. Comune di Fabbrico (avv. Nicolais ed a.). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. di Bologna 27 gennaio 2017*)

In tema di ICI, le agevolazioni di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992, consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano - a seguito della modifica dell'art. 12 della legge n. 153 del 1975 da parte dell'art. 10 del d.lgs. n. 228 del 2001 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004 - qualora detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. ed almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257 del 1999 del Consiglio, e dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.

(*Omissis*)

FATTO e DIRITTO

Con ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo, nei cui confronti il Comune di Fabbrico (RE) ha resistito con contro-ricorso, la società ricorrente impugna la sentenza della C.T.R. dell'Emilia-Romagna, relativa a un avviso d'accertamento ICI per il 2007, dove si è fatta questione del riconoscimento dell'agevolazione ICI riferita a un terreno avente natura edificabile, in favore di società agricola di persone che lo possedeva e coltivava avente i requisiti richiesti per gli imprenditori agricoli professionali e i cui soci erano anch'essi imprenditori agricoli professionali.

La società ricorrente deduce il vizio di violazione di legge, in particolare, del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b) e art. 9, comma 1, d.lgs. n. 446 del 1997, art. 58 comma 2 e del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto, i giudici d'appello avevano erroneamente limitato alle persone fisiche imprenditori agricoli professionali l'agevolazione consistente nel considerare comunque agricolo ai fini ICI il terreno posseduto e direttamente coltivato da questi ultimi, senza estendere il beneficio anche alle società agricole di persone in possesso dei requisiti richiesti per gli imprenditori agricoli professionali e i cui soci fossero anch'essi imprenditori agricoli professionali.

Il motivo di ricorso è fondato.

Secondo l'orientamento di questa Corte «(...) le disposizioni di cui al d.lgs. n. 228 del 2001 e del d.lgs. n. 99 del 2004, (che) hanno profondamente inciso sulla stessa configurazione del requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione, il primo, oltre ad individuare la nuova nozione codicistica (art. 2135 c.c.) d'imprenditore agricolo, stabilendo, per quanto qui interessa, (l. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12, quale sostituto del citato d.lgs. n. 228 del 2001, art. 10) che "Le società sono considerate imprenditori agricoli a titolo principale qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo dell'attività agricola" e, nel caso di società di persone [lett. a)] "qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale"; disposizione ora facente parte del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, a seguito della disposta abrogazione della legge n. 153 del 1975, art. 12, nell'art. 1 del decreto da ultimo citato, che reca la nuova definizione dell'imprenditore agricolo professionale come "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 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50 per cento del proprio reddito globale da lavoro". La sentenza impugnata ha totalmente obliterato la valutazione delle menzionate sopravvenienze normative, onde verificare se le modifiche intervenute abbiano inciso sul requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 9, da parte di chi eserciti direttamente l'attività agricola sul fondo (...)» (Cass. ord. n. 375/17, mentre Cass. n. 13745/17, citata dal Comune, non è in termini, perché non affronta la problematica con riferimento alle società agricole di persone in possesso dei requisiti richiesti per gli imprenditori agricoli professionali e i cui soci siano anch'essi imprenditori agricoli professionali).

Nel caso di specie, i giudici d'appello si sono discostati dal superiore principio di diritto, in quanto hanno totalmente obliterato la valutazione delle menzionate sopravvenienze normative, onde verificare se le modifiche intervenute avessero inciso sul requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 9, da parte di chi esercita direttamente l'attività agricola sul fondo.

La sentenza va, pertanto, cassata e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, affinché, alla luce dei principi sopra esposti, riesamini il merito della controversia e verifichi il possesso di tutti i requisiti richiesti per usufruire dell'agevolazione tributaria, in capo alla società agricola di persone ricorrente.

(*Omissis*)

Agevolazioni ICI anche per le società agricole in possesso della qualifica di IAP

Come noto, l'ICI è stata in vigore fino al 2011 quando è subentrata l'imposta municipale propria (IMU) che ha comunque confermato alcune disposizioni del d.lgs. n. 504/1992. In particolare, l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011, richiamandosi a quanto disposto dall'art. 2 del citato d.lgs. n. 504/1992, dispone che «non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali». A tale riguardo, per «terreno agricolo» si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.

Pertanto, ai fini IMU (come anche per la TASI), sono da considerarsi agricoli quei terreni che, anche se urbanisticamente edificabili, risultano comunque destinati allo svolgimento dell'attività agricola; per questi «immobili» l'imposta municipale propria non risulta dovuta in forza dell'esenzione riconosciuta a favore di coltivatori diretti e IAP, mentre i terreni sono in ogni caso esclusi dall'imposta sui servizi indivisibili. In sostanza, benché edificabili ai fini urbanistici, non lo sono ai fini del tributo locale.

Il passaggio dal precedente tributo comunale (ICI) a quello attuale (IMU) ha comportato comunque una rivisitazione della materia, così come chiarito dall'Amministrazione finanziaria¹, a seguito delle intervenute disposizioni di legge che hanno riformulato l'art. 2135 c.c. (*ex* d.lgs. n. 228/2001) e definito il ruolo e le funzioni della nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale (*ex* d.lgs. n. 99/2004).

Quest'ultimo soggetto, meglio denominato «IAP», è, per definizione, colui il quale, essendo in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50 per cento del reddito globale da lavoro (art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 99/2004).

La stessa qualifica è riconosciuta alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- 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;
- 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 (art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004).

Ai fini del riconoscimento alle società della qualifica di IAP è necessaria, però, l'ulteriore condizione in base al quale «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», richiesta dall'art. 1, comma 5 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004.

L'iscrizione alla previdenza consente altresì allo IAP persona fisica, di 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 (art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004).

Alla luce dei nuovi indirizzi conseguenti alle disposizioni di legge introdotte, la transizione dall'ICI all'IMU ha comportato il mantenimento dell'agevolazione, così come definita dall'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504/1992, ma è mutato il requisito soggettivo.

In precedenza, vigente l'ICI, i soggetti destinatari dell'agevolazione erano quelli individuati dall'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992, ovverosia i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale (IATP), di

¹ Dipartimento delle finanze - Direzione federalismo fiscale, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

cui all'art. 12, legge n. 153/1975. Puntualizzando, l'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997 chiariva che «si considera(va)no coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della legge n. 9/1963, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia».

Di conseguenza, ai fini del tributo comunale, le agevolazioni erano riconosciute alle sole persone fisiche e non anche alle società.

In seguito, con l'avvento dell'IMU, sono cambiati i requisiti posto che l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011 prevede che i soggetti agevolati «sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola». Fra questi soggetti rientrano, come già sottolineato, anche le società, per cui il richiamo che la norma citata fa espressamente al d.lgs. n. 99/2004 è finalizzato ad includere nell'agevolazione anche i soggetti costituiti in forma «societaria».

Come chiarito sempre dalla stessa Amministrazione finanziaria, il riconoscimento della qualifica di IAP alla società avviene, pertanto, solo nel caso in cui:

- lo statuto della società preveda l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile;
- ricorrano i requisiti di cui al comma 3 dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004;
- i soggetti di cui al predetto comma 3 siano iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

Il diritto a fruire delle agevolazioni previste per l'imprenditoria agricola, ed in particolare la finzione di non edificabilità, non viene meno nel caso in cui i terreni risultino essere posseduti da coltivatori diretti che svolgono l'attività su questi terreni attraverso una società di cui essi stessi sono soci, ed alla quale hanno concesso in affitto o in comodato detti terreni.

Infatti, ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 228/2001, ai soci delle società agricole sono riconosciute le agevolazioni tributarie previste per le persone fisiche: «ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche (...)»²

Quanto sopra premesso, con l'ordinanza n. 28062 del 2 novembre 2018, in epigrafe, la Cassazione conferma la possibilità di applicare anche alle società le agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) quando siano soddisfatti i requisiti in capo ai soci di questa. Se la società agricola coltiva un terreno che lo strumento urbanistico qualifica edificabile, questo sarà assoggettato a tassazione IMU quale terreno agricolo e come tale sarà comunque esente da prelievo.

Nei fatti, una società agricola di persone ricorreva per Cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva legittimato l'avviso di accertamento, ai fini ICI (anno 2007), notificato dal Comune. La vertenza riguardava il mancato riconoscimento dell'agevolazione riferita ad un terreno che, sebbene avente natura edificabile, era utilizzato per finalità agricole da parte della medesima società, che lo possedeva e coltivava, in possesso dei requisiti richiesti per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) e i cui soci erano anch'essi imprenditori agricoli professionali.

La C.T.R. aveva ritenuto applicabile alle sole persone fisiche IAP l'agevolazione in questione disattendendo così le modifiche intervenute in seguito che hanno inciso sul requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992, da parte di chi esercita direttamente l'attività agricola sul fondo³.

² Dipartimento Fiscale del Ministero dell'economia e delle finanze, nota del 23 maggio 2016 (prot. 20535/2016).

³ Art. 9. Terreni condotti direttamente; «1. I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente lire 50 milioni e con le seguenti riduzioni: a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 50 milioni di lire e fino a 120 milioni di lire; b) del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 120 milioni di lire e fino a 200 milioni di lire; c) del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 200 milioni di

Sulla base di queste considerazioni la società contestava, quindi, la sentenza dei giudici di appello [violazione degli artt. 2, comma 1, lett. b) e 9, comma 1 del d.lgs. n. 504/92, dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 446/97 e dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004] ritenendo che avevano applicato erroneamente la normativa di riferimento.

Richiamandosi alla giurisprudenza della stessa Corte⁴, secondo la quale le disposizioni di cui al d.lgs. n. 228/2001 e del d.lgs. n. 99/2004 hanno profondamente inciso sulla stessa configurazione del requisito soggettivo ai fini della fruizione dell'agevolazione in oggetto, la Cassazione, ribadendo principi già consolidati, ha osservato che la sentenza impugnata ha totalmente obliterato la valutazione delle menzionate sopravvenienze normative, onde verificare se le modifiche intervenute abbiano inciso sul requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992, da parte di chi eserciti direttamente l'attività agricola sul fondo.

L'ordinanza in esame assume particolare rilievo in quanto, sebbene il contenzioso riguardasse l'ICI (anno 2007), non di meno i giudici di legittimità hanno ritenuto che la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto tenere conto comunque delle intervenute disposizioni di legge (d.lgs. n. 99/2004 e d.lgs. n. 228/2001) al fine di accertare se, nel caso di specie, sussistevano le condizioni «soggettive» per usufruire dell'agevolazione. Non avendo proceduto in tal senso, la sentenza è stata cassata.

Luigi Cenicola

lire e fino a 250 milioni di lire. 2. Agli effetti di cui al comma 1 si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più Comuni; l'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni, indicati nel comma medesimo, sono ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso. Resta fermo quanto disposto nel primo periodo del comma 1 dell'art. 4». Il d.lgs. n. 446/1997 ha disposto (con l'art. 58, comma 2) che «agli effetti dell'applicazione del presente art. 9, si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della l. 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo».

⁴ Cass. Sez. VI-T 10 gennaio 2017, n. 375 ord.