

Socio amministratore privo dei requisiti soggettivi. Alla società non competono le agevolazioni per l'acquisto di terreni

Cass. Sez. V. Civ. 17 luglio 2019, n. 19182 - De Masi, pres.; Mondini, est.; Tassone, P.M. (conf.) - Società Agricola Negri Vigneti s.r.l. (avv. Scafarelli) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) (*Conferma Comm. trib. reg. Firenze 24 febbraio 2014*)

L'art. 2, comma 4 bis, del d.lgs. n. 99/2004 estende le agevolazioni in materia di imposizione indiretta anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In assenza di tali requisiti i trasferimenti di terreni agricoli sono soggetti all'imposta di registro con l'applicazione dell'aliquota maggiorata del 15 per cento.

(Omissis)

FATTO

1. La s.r.l. Società Agricola Negri Vigneti, in relazione ad un contratto di acquisto di alcuni terreni agricoli registrato il 5 novembre 2008, fruiva del beneficio fiscale previsto dal d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2, comma 4 *bis*.
2. L'Agenzia delle Entrate, stante la mancata iscrizione del consigliere di amministrazione della società, M.G., nella gestione previdenziale ed assistenziale agricola, disconosceva il diritto al beneficio e, con apposito avviso di liquidazione, pretendeva il pagamento delle imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.
3. L'avviso, impugnato dalla contribuente, veniva ritenuto legittimo sia in primo grado dalla Commissione tributaria provinciale di Siena sia, con sentenza in data 27 febbraio 2014, n. 406/1/14, in grado di appello, dalla Commissione tributaria regionale della Toscana.
4. Per la cassazione di detta sentenza la s.r.l. Società Agricola Negri Vigneti ricorre con tre motivi illustrati con memoria.
5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, la s.r.l. Società Agricola Negri Vigneti lamenta violazione del d.lgs. n. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1 e art. 2, commi 4 e 4 *bis*, deducendo che la Commissione tributaria regionale ha errato nel ritenere applicabile ad essa ricorrente il citato comma 4 *bis* laddove avrebbe invece dovuto ritenerle applicabile il comma 4, con conseguente irrilevanza della non iscrizione dell'amministratore nella gestione previdenziale e assistenziale agricola.
2. Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente lamenta «violazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ricavabile dall'art. 97 Cost. e dalla legge n. 212 del 2000, art. 10», deducendo che, anche ammettendosi l'applicabilità del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2, comma 4 *bis*, la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto considerare che il M., pur non iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale agricola, aveva tuttavia versato all'INPS i corrispondenti contributi.
3. Con il terzo motivo di ricorso, la società lamenta violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la Commissione tributaria regionale omesso di dare risposta alla richiesta, avanzata da essa ricorrente in via subordinata, di determinazione dell'imposta di registro nella misura dell'8 per cento sul valore dei terreni, dovuta ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, allegata tariffa parte prima, art. 1, nota 1, comunque inferiore a quella liquidata dall'Agenzia delle Entrate nell'avviso impugnato con aliquota del 15 per cento.
4. Il primo e il secondo motivo di ricorso, che essendo strettamente connessi possono essere esaminati insieme, sono infondati: il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, stabilisce (per quanto interessa), al comma 3, che «le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora 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: (...) *δ*) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale»; l'art. 2 (Società agricole) stabilisce, a sua volta (e per quanto interessa), ai commi 4 e 4 *bis*, rispettivamente, che «(...) 4. alle società agricole di cui all'art. 1, comma 3, sono riconosciute le 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 (...)» e che «4 *bis*. Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale»; la Commissione tributaria regionale della Toscana non ha affatto violato le riportate disposizioni; al contrario, laddove, rilevato «come il M. non sia mai stato iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale agricola figurando invece quale impiegato a

tempo pieno ed indeterminato (v. estratto contributivi ufficio INPS Siena)», ha escluso che alla società di capitali oggi ricorrente spettassero i benefici fiscali fruiti come società agricola, ha applicato le disposizioni suddette alla lettera (tra l'altro dando anche conto del titolo dei versamenti contributivi effettuati dal M., che la ricorrente pretenderebbe fossero valorizzati nel quadro di un preteso principio di «prevalenza della sostanza sulla forma»).

5. Il terzo motivo di ricorso è infondato: la Commissione tributaria regionale della Toscana non ha omesso alcunché; al contrario, confermando l'atto impositivo impugnato, ha risposto implicitamente, in senso negativo, alla domanda avanzata dalla ricorrente di rideterminazione dell'imposta.

6. Il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

7. Al rigetto del ricorso consegue, ai sensi del testo unico approvato con il d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, introdotto dalla l. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge di stabilità 2013), l'obbligo, a carico della ricorrente, di pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo, comma 1 *bis*.

(Omissis)

Socio amministratore privo dei requisiti soggettivi. Alla società non competono le agevolazioni per l'acquisto di terreni

Come noto, la tassazione dei trasferimenti immobiliari è stata oggetto di revisione a seguito delle modifiche operate dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011, per cui, a decorrere dal 1° gennaio 2014, è mutato il regime impositivo applicabile agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Questo ha comportato la riformulazione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), riguardante gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, attuata mediante la revisione e riduzione del numero delle aliquote, da sette a due soltanto, stabilite nella misura rispettivamente del 9 e 2 per cento.

Successivamente, con l'art. 1, comma 609, della legge n. 147/2013, è stata introdotta l'ulteriore aliquota del 12 per cento per i trasferimenti, in generale, di terreni agricoli e relative pertinenze, effettuati da soggetti terzi, estranei al settore agricolo.

Da ultimo, con l'art. 1 della legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) quest'ultima aliquota è stata elevata (o meglio riportata) al 15 per cento, con effetto 1° gennaio 2016, ristabilendo così la previsione normativa prevista, sin dall'origine, dal d.p.r. n. 131/1986.

Per effetto delle avvenute modifiche, l'attuale art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. prevede che i trasferimenti immobiliari sono soggetti alle seguenti aliquote:

- 9 per cento – per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), nonché per i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e quelli coattivi;
- 2 per cento – per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle censite nelle categorie catastali A/1 (case signorili), A/8 (abitazioni in villa) e A/9 (castelli);
- 15 per cento – per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Quest'ultima aliquota, per quanto già detto, è stata concepita al fine precipuo di evitare possibili intenti speculativi da parte di operatori, non appartenenti al mondo agricolo, intenti a sottrarre alla loro naturale vocazione e destinazione i fondi rustici (per finalità edilizie), depauperando così il patrimonio fondiario. Ad esclusione delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina (*ex art. art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009*) l'acquisto di terreni è, quindi, condizionato dalla figura e dagli scopi dell'acquirente per cui si renderanno applicabili, nello specifico, le aliquote dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 9 per cento o del 15 per cento a seconda che costui sia un soggetto dedito o meno all'attività agricola. Può succedere, infatti, che l'interessato, pur essendo un coltivatore diretto o IAP, non intenda comunque avvalersi dei benefici fiscali riconosciuti a favore della p.p.c. perché, ad esempio, non è nelle sue intenzioni coltivare il fondo nell'arco del quinquennio, per cui opta per l'aliquota ordinaria; nel qual caso le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Da tutto questo consegue, quindi, che il trasferimento di un terreno agricolo può comportare, ai fini dell'imposta di registro, una diversa tassazione a seconda delle finalità che si intendono perseguire.

Ovviamente, nella maggior parte dei casi, per l'acquisto di tali beni è invocato il citato art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 149/2009, ovvero la norma che agevola espressamente i coltivatori diretti come anche gli imprenditori agricoli professionali, *iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, e che è comunemente conosciuta come «piccola proprietà contadina» e che prevede l'applicazione dalle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa (euro 200) e l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.*

Per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 l'imprenditore agricolo professionale persona fisica (IAP) beneficia dello stesso trattamento agevolato ma in precedenza, cioè prima della riforma, la nota I al citato art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R. prevedeva l'applicazione dell'aliquota

ridotta dell'8 per cento quando il trasferimento era effettuato da imprenditori agricoli a titolo principale – qualità da intendersi poi riferita all'imprenditore agricolo professionale (IAP) ai sensi dell'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 – o da associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge n. 153/1975. Per beneficiare dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro, l'acquirente doveva produrre al notaio la certificazione della sussistenza dei relativi requisiti, rilasciata dagli Uffici provinciali dell'agricoltura. Lo stesso trattamento era riconosciuto a coloro che, nell'atto di acquisto dichiaravano di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo ed entro tre anni dalla data del rogito producevano all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, presso il quale era stato registrato l'atto, l'apposita certificazione; in caso contrario decadevano dal beneficio. Le imposte ipotecaria e catastale erano comunque dovute, rispettivamente nella misura proporzionale del 2 e 1 per cento per cui la tassazione complessiva era pari all'11 per cento.

Con la rielaborazione dell'art. 2135 c.c., operata dall'art. 1, comma 1 del d.lgs n. 228/2001, e l'avvento della nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale, in luogo di quella dell'imprenditore a titolo principale (*ex* art. 1 del d.lgs. n. 99/2004), è stata, quindi, soppressa la nota I all'art. 1 della tariffa per cui il trattamento fiscale è stato reso comune a entrambe le figure (CD e IAP)

Lo stesso decreto ha disposto, altresì, all'art. 1, comma 3, lett. a), che le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile a condizione che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale e all'art. 2, comma 4, che alle medesime società agricole, sono riconosciute le 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. La perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, determina la decadenza dalle agevolazioni. Infine l'art. 2, comma 4 *bis*, dispone che «le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale»;

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria¹ le norme sopra riportate definiscono diverse tipologie di società agricole, alle quali, se in possesso di determinati requisiti, si applica il regime tributario di favore già previsto per le persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, vale a dire quello stabilito (in precedenza) dalla l. 6 agosto 1954, n. 604, in materia di piccola proprietà contadina (e poi dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 149/2009). Pertanto, affinché una società di persone operante nel settore agricolo possa fruire dei benefici fiscali spettanti ai coltivatori diretti, si richiede che la stessa annoveri nella propria compagine sociale almeno un socio che, in possesso della qualifica IAP, sia altresì iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale.

Di riflesso, quindi, la decadenza dalle agevolazioni fiscali si verifica a seguito della perdita dei predetti requisiti da parte del socio o, come nel caso di seguito esaminato, dell'assenza di questi.

La puntualizzazione faceva seguito ad una istanza di interpello finalizzata ad accertare il regime fiscale di favore previsto dal d.lgs. n. 99/2004 per acquisti di terreni agricoli operati da società in nome collettivo. In questo contesto, si colloca la sentenza n. 19182 del 17 luglio 2019, in epigrafe, in cui la Cassazione si è trovata a decidere su di un caso riguardante una società agricola (di capitali) che aveva acquistato, nell'anno 2008, alcuni terreni beneficiando del regime di favore (si presume, *ex* legge n. 604/1954) a favore degli imprenditori agricoli professionali (IAP). Va da sé che il socio amministratore della società non era iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale agricola per cui l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate si riteneva (o meglio era) legittimato a negare le agevolazioni conseguite e ad emettere, quindi, un avviso di liquidazione per il recupero delle imposte di registro nella misura del 15 per cento e di quelle ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 3 per cento.

¹ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 98/E del 25 luglio 2005.

Inevitabilmente sia il ricorso della contribuente che il successivo appello erano respinti dalle rispettive Commissioni tributarie le quali non potevano che condividere l'operato dell'Ufficio.

Nonostante la palese evidenza dei fatti, la società ricorreva in Cassazione ritenendo irrilevante la non iscrizione dell'amministratore nella gestione previdenziale e assistenziale agricola, posto che il socio aveva comunque versato all'INPS i corrispondenti contributi. Si lamentava, inoltre, del fatto che era stata richiesta in via subordinata, l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro nella misura dell'8 per cento sul valore dei terreni così come previsto, a quel tempo, dalla nota I allegata all'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, comunque inferiore a quella liquidata dall'Agenzia delle Entrate nell'avviso impugnato con aliquota, invece, del 15 per cento.

Nel merito la Cassazione, rigettando il ricorso, non ha potuto che fare riferimento alle medesime disposizioni del d.lgs. n. 99/2004 inequivocabilmente chiare e che i giudici tributari avevano correttamente interpretate ed applicate. Fra l'altro il socio amministratore era un impiegato a tempo pieno ed indeterminato il che giustificava il fatto che alla società di capitali non spettassero i benefici fiscali fruiti come società agricola.

La Corte avrebbe potuto, altresì, rammentare (nella sentenza non si rinviene però alcun riferimento) che la stessa² come anche l'Amministrazione finanziaria hanno più volte ribadito che non è possibile usufruire di un'agevolazione fiscale, richiesta in atto, in via subordinata qualora il contribuente sia incorso nella decadenza da un'altra agevolazione tributaria richiesta nel medesimo atto in via principale³.

Pertanto il contribuente che usufruisce di una determinata agevolazione fiscale, in caso di decadenza dal beneficio, non può invocare altra agevolazione; questo perché «i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto»⁴.

Rimanendo in tema di trasferimenti di terreni agricoli e delle aliquote connesse, si segnala, per opportuna conoscenza, la sentenza n. 180/02/18 della Commissione tributaria provinciale di Pordenone emessa a seguito del ricorso presentato da un coltivatore il quale aveva acquistato un terreno usufruendo delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina (ex art. art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009) e che aveva cessato di coltivarlo prima dell'esaurimento del quinquennio. L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva, quindi notificato all'interessato un avviso di liquidazione per il recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura del 15 per cento (come nella fattispecie sopra commentata) in ragione di tale decadenza dalle agevolazioni fiscali. Il contribuente si opponeva rivendicando l'applicazione, invece, dell'aliquota del 9 per cento.

I terreni erano stati acquistati in precedenza con decreto del Tribunale del 2018 e fin da subito l'interessato aveva manifestato l'intenzione di rivenderli per cui aveva presentato il mod. 2 per aver cessato la coltivazione dei terreni e, a tale scopo, aveva chiesto la riliquidazione dell'imposta per avvenuta decadenza dalle agevolazioni suddette. Riteneva, tuttavia, che la tassazione dell'atto fosse comunque soggetta all'aliquota ridotta posto che rivestiva la qualifica soggettiva di coltivatore diretto.

Di diverso avviso i giudici i quali hanno condiviso l'operato dell'ufficio sostenendo che «a nulla rileva che tali soggetti conservano la qualifica di agricoltori atteso che l'aliquota del 15 per cento è prevista in generale per il trasferimento di terreni agricoli per i quali il legislatore ha voluto rafforzare il concetto di terreni che pur essendo agricoli non vengono coltivati direttamente né da soggetti privati, né da soggetti che pur rivestendo la qualifica di coltivatori diretti o IAP hanno perso le speciali agevolazioni previste per la p.p.c. proprio per non averli coltivati direttamente o per averli ceduti o affittati prima del decorso del quinquennio dall'atto di acquisto».

² Cass. Sez. V 5 aprile 2013, n. 8409, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

³ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 100 del 17 novembre 2014.

⁴ In precedenza l'Agenzia, nella circolare n. 32/2007, aveva riconosciuto che, nonostante la decadenza dalla p.p.c., «il regime fiscale dell'IAP può essere, invece, riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i presupposti di legge».

Per la C.T.P. la locuzione «(...) a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali» deve essere intesa in senso estensivo con applicazione della più gravosa aliquota del 15 per cento. Si tratta di una sentenza di primo grado suscettibile, quindi, di essere riformata ma è pur sempre un pronunciamento che fa giurisprudenza anche se opinabile perché l'acquisto era comunque avvenuto da parte di un soggetto qualificato (coltivatore diretto) la qual cosa poteva giustificare l'applicazione dell'aliquota ridotta.

Luigi Cenicola