

Impresa agricola svolta in forma associata. Regime speciale IVA per soccida e soccidario

Cass. Sez. Trib. 17 gennaio 2022, n. 1146 - Virgilio, pres.; Triscari, est.; Basile, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. B.F. ed a. (avv. Carbone). (*Comm. trib. reg. Piemonte 26 agosto 2013*)

Imposte e tasse - Regime speciale dell'IVA per i produttori agricoli - Accertamento dell'effettivo esercizio dell'attività agricola - Soccida - Soccidante e soccidario che svolgono in comune l'esercizio dell'impresa di allevamento - Regime speciale di detrazione - Art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 - Compete ad entrambi.

Per effetto dello svolgimento di una impresa agricola in forma associata, il soccidante ed il soccidario condividono il comune rischio di impresa assunto con la stipula del contratto, sicché gli stessi sono contitolari dell'impresa di allevamento e, quindi, sono entrambi imprenditori agricoli: il dato normativo, invero, attribuisce ad entrambi lo status di contitolari dell'impresa posto che, come detto, per il tramite del contratto di soccida, l'impresa è svolta congiuntamente dal soccidante e dal soccidario, sia pure con obbligazioni diverse. Ne consegue che, essendo entrambi imprenditori agricoli, sulla cessione dei prodotti di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972, derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sia il soccidante che il soccidario possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'IVA di cui all'art. 34 del citato decreto.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

La soccida, come noto, è un contratto associativo finalizzato all'allevamento e allo sfruttamento del bestiame in cui entrambi i contraenti (soccidante e soccidario) si assumono i rischi dell'allevamento in proporzione alle quote stabilite (art. 2170 c.c.). Fra l'altro, è l'unico contratto associativo rimasto in vita dopo l'abolizione della mezzadria e della colonia ad opera dell'art. 45 della legge n. 203/1982, recante norme sui contratti agrari.

In tal senso, la Cassazione ha affermato che «*costituisce un contratto agrario associativo, e non un contratto di società, per cui, al momento dello scioglimento del rapporto, il soccidario può vantare solo i diritti (previsti dagli artt. 2183 e 2184 c.c.) agli accrescimenti, ai prodotti e agli utili, secondo quanto stabilito dalla convenzione, dalle norme o dagli usi (...)»¹.*

Il contratto maggiormente utilizzato in ambito zootecnico è quello della soccida semplice (gli altri sono la soccida parziaria o con conferimento di pascolo)² caratterizzato dal fatto che il soccidante conferisce il bestiame al soccidario il quale deve comunque avere una propria autonomia imprenditoriale assumendosi i rischi propri dell'impresa. Se costui svolge materialmente l'attività di allevamento di animali secondo i predetti canoni, va tuttavia rilevato che il soccidante provvede all'acquisto del bestiame, dei mangimi e medicinali, ad assicurare l'assistenza veterinaria, a espletare cioè tutte quelle attività proprie di un imprenditore che, nello specifico, sono finalizzate appunto all'allevamento di animali.

Pertanto, prima del conferimento viene fatta una stima di quanto assegnato (circa numero, razza, qualità, peso, sesso ed età degli animali) che servirà poi per determinare il prelevamento a cui avrà diritto il soccidante alla fine del contratto.

Il soccidante ha, di conseguenza, la direzione dell'impresa ed il soccidario contribuisce prestando il lavoro necessario al fine di conseguire l'obiettivo comune costituito dall'accrescimento del bestiame; oltre alla custodia e all'allevamento degli animali affidatigli provvede alla lavorazione dei prodotti ed al loro trasporto sino ai luoghi di stoccaggio, utilizzando la diligenza del buon allevatore. Ciò comporta l'assunzione di responsabilità nel caso di morte del bestiame, salvo dimostrare che si è trattato di eventi a lui non imputabili.

Alla fine del contratto gli accrescimenti del bestiame (nonché i prodotti, gli utili e le spese) sono ripartiti secondo gli accordi delle parti o, nel silenzio, dagli usi. In base all'esito di una ulteriore stima il soccidante preleverà un numero di capi corrispondente a quanto conferito all'inizio del rapporto (artt. 2178 e 2181 c.c.). La divisione degli utili dell'accrescimento degli animali terrà conto del prezzo corrente di mercato.

La soccida continua ad essere oggetto di attenzione per i risvolti fiscali ad essa attinenti. Di essa si sono occupate sia l'Amministrazione finanziaria, con i relativi documenti di prassi, che la Suprema Corte con pronunciamenti

¹ Cfr. Cass. Sez. III 7 novembre 2005, n. 21491, in *Foro it.*, 2006, 10, 2885.

² Nella soccida parziaria il bestiame è conferito da entrambi i soggetti mentre in quella con conferimento di pascolo il soccidario conferisce gli animali e il soccidante concede il terreno per il pascolo.

conseguenti a talune controversie. Entrambe hanno fornito chiarimenti anche se non sempre sono risultati del tutto coincidenti.

Gli interventi dell'Amministrazione finanziaria hanno riguardato sia le imposte dirette³ che quelle indirette con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto (IVA)⁴.

Relativamente a quest'ultimo tributo, soffermandosi sull'applicabilità del «regime speciale» di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 ha chiarito che nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida, secondo le norme civilistiche, sono da ritenersi «produttori agricoli» in quanto partecipi dell'attività stessa di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione alle quote conferite, sia il soccidario che il soccidante il quale svolga in proprio l'attività di allevatore. Diversamente, non può usufruire del regime speciale il soccidante il quale, avvalendosi dei contratti associativi in questione, non disponga di un suo, benché minimo, allevamento; per essere credibile deve, in qualità di proprietario o affittuario, disporre di fabbricati rurali destinati al ricovero degli animali (stalle) e curarne al contempo l'attività medesima⁵. Non possedere un'azienda zootecnica con una propria organizzazione e condurla equivarrebbe, quindi, ad una esclusione dal regime agevolato IVA traducendosi il tutto nella impossibilità di poter detrarre l'imposta utilizzando le percentuali di compensazione.

L'art. 34, comma 1, del citato decreto prevede, infatti, che «per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A, effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 è forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite». In sostanza, la detrazione dell'imposta è pari al valore corrispondente all'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni di beni, delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con apposito decreto interministeriale.

Si differenzia dal c.d. regime normale di detrazione dell'IVA in base al quale, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, dall'imposta relativa alle operazioni effettuate si detrae l'IVA effettivamente assolta o dovuta dal contribuente o ad esso addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di una impresa, arte o professione.

Per accedere al regime speciale IVA è necessario essere produttore agricolo ed esercitare le attività indicate nell'art. 2135 del codice civile come anche quelle di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane.

Pertanto, con tale regime di favore, il produttore agricolo non detrae dall'IVA sulle vendite dei prodotti agricoli quella effettivamente pagata per l'acquisto di beni e servizi ma quella derivante dall'applicazione della percentuale di compensazione astrattamente e mediamente prevista per legge in base al tipo di attività o prodotto agricolo venduto.

Ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate hanno riguardato la ripartizione dei frutti dell'allevamento che dà luogo alla c.d. «soccida monetizzata» allorché il soccidante provvede alla cessione dell'intero prodotto e a trasferire successivamente al soccidario la parte di sua spettanza.

Qualora la quota di frutti spettanti al soccidario sia liquidata dal soccidante con l'equivalente in denaro, tale somma (soccida monetizzata) deve ritenersi non soggetta ad IVA in quanto in tal caso il soccidante non fa altro che anticipare al soccidario la quota di frutti ad esso spettante quale ripartizione proporzionale del prezzo ricavato dalla successiva vendita, effettuata dal medesimo soccidante, di tutti i frutti della soccida⁶.

³ L'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che «sia il soccidante che il soccidario sono da ritenersi soggetti autonomi d'imposta anche per quanto concerne i relativi redditi derivanti dall'esercizio dell'attività di allevamento del bestiame; redditi che possono essere determinati mediante: - il reddito agrario (art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 - T.U.I.R.), se il terreno è sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario; - con appositi coefficienti (art. 56, comma 5, del T.U.I.R.), se il terreno non è sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario; - le risultanze di bilancio (costi e ricavi), qualora l'allevamento sia condotto senza terra. Al fine di individuare quale terreno prendere in considerazione, se del soccidante o del soccidario, per determinare la copertura degli animali allevati, l'Amministrazione finanziaria ha fatto presente che, essendo solitamente fornito dal soccidante il mangime per i capi allevati, non assume rilevanza il fatto se il soccidario abbia o meno la disponibilità del terreno; d'altronde poiché quest'ultimo concorre con la sua forza lavoro al mantenimento degli stessi è comunque titolare di reddito agrario. Quello che, in fine, il soccidante deve in ogni caso fare, quale proprietario degli animali, è di contabilizzare separatamente sia la quota di animali a lui spettante che quella di competenza del soccidario con conseguente tenuta del registro «di carico e scarico».

⁴ Ministero delle finanze, circ. 27 aprile 1973, n. 32 (parte n. 7).

⁵ Ministero delle finanze, ris. 28 maggio 1980 n. 381861.

⁶ Ministero delle finanze, ris. 7 dicembre 1973, n. 504929.

Va detto in proposito che ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c) del d.p.r. n. 633/1972 la cessione di denaro non è, infatti, soggetta a IVA e il successivo art. 19 non preclude la detrazione in presenza di cessioni di denaro; se il compenso percepito dal soccidario rientra fra le cessioni di denaro la detrazione d'imposta sugli acquisti dovrebbe ritenersi comunque consentita⁷.

A questo «interrogativo» ha risposto la Suprema Corte che si è espressa in maniera diversa sottolineando, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza⁸, che «*In tema di IVA, non ha diritto alla detrazione prevista dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, il soccidario per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo, nel caso in cui la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per il quale le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore*»⁹.

Ciò premesso, la Cassazione si è occupata recentemente della soccida esaminando due casi analoghi, oggetto rispettivamente delle sentenze n. 987¹⁰ del 14 gennaio e n. 1146 del 17 gennaio 2022, dove i giudici di legittimità hanno assunto una posizione contraria a quella sino ad oggi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria.

Nei fatti, con specifico riferimento alla sentenza n. 1146/2022, in epigrafe, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad una società semplice agricola un avviso di accertamento per il recupero dell'imposta illegittimamente detratta in quanto non sussistevano, a suo giudizio, i presupposti per l'applicazione del regime speciale dell'IVA per i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972.

Entrambe le Commissioni tributarie si erano pronunciate a favore dei soci (la società nel contempo era cessata in pendenza di giudizio) accogliendo il ricorso di primo grado e respingendo l'appello dell'Agenzia in quanto, ad avviso della C.T.R., era dimostrato che, nella fattispecie, si era in presenza di una impresa agricola, come desumibile dai beni strumentali della società, dai contratti di soccida stipulati, dalle registrazioni contabili e dalla verifica del bilancio relativo al 2004; l'attività della contribuente, ora di soccidante ora di soccidario, era da considerarsi agricola, con conseguente applicazione della disciplina del regime speciale per i produttori agricoli.

Ricorreva per cassazione l'Amministrazione finanziaria eccependo l'erroneità della pronuncia dei giudici di secondo grado in quanto:

- avevano ritenuto che l'agevolazione potesse essere riconosciuta a entrambi i contribuenti nonostante gli stessi non avessero offerto la prova di svolgere attività agricola e pertanto una società, quale quella di specie, che acquistava capi di bestiame per concederli, successivamente, ad altro imprenditore affinché questi provvedesse all'allevamento, non poteva usufruire del regime speciale dell'IVA per i produttori agricoli posto che il requisito essenziale è l'esercizio diretto dell'attività agricola; requisito non riscontrabile nella fattispecie¹¹;
- non si erano occupati concretamente di svolgere una indagine sull'esercizio diretto dell'attività agricola e avevano disatteso, quindi, le argomentazioni dell'ufficio sulla insussistenza dei presupposti per la corretta applicazione del regime speciale.

La Suprema Corte ha ritenuto infondato il primo motivo e inammissibile il secondo.

Relativamente al primo aspetto, la Corte ha rilevato, in via preliminare, che non vi era stata, nella circostanza, alcuna violazione dell'art. 2697 c.c.¹², in quanto erano stati acquisiti sufficienti elementi di prova.

Quanto poi al fatto che la qualifica di soccidante, assunta dalla società nell'ambito di determinati rapporti negoziali, fosse ostativa al riconoscimento dello svolgimento di una attività agricola in quanto la medesima si era limitata ad adempiere alla mera direzione, gestione e controllo dell'attività di allevamento esercitata dal soccidario, la Corte di legittimità ha voluto, innanzitutto, rilevare che:

- la disposizione in esame si applica in caso di cessione di prodotti agricoli e ittici effettuata dai produttori agricoli cioè da coloro che, ai sensi del successivo comma 2, dell'art. 34, cit., esercitano le attività indicate nell'art. 2135 c.c. e quelli che svolgono le attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;

⁷ L'art. 19, comma 4, stabilisce che per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali operazioni.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V 10 aprile 2012, n. 8727, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

⁹ Cfr. Cass. Sez. V 15 luglio 2015, n. 14971, in *De Jure Giuffrè*.

¹⁰ In *Giust. civ. Mass.*, 2022.

¹¹ Agenzia delle Entrate, ris. n. 381861 del 28 maggio 1980.

¹² Art. 2697 c.c.: «*Onere della prova*».

Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda».

- la definizione del produttore agricolo è, dunque, quella desunta dall'art. 2135 c.c. (come modificato dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 228/2001) che nella nuova veste ha assunto un ruolo attivo in quanto partecipa anche fattivamente all'attività di produzione attinente alla cura e sviluppo di un ciclo biologico;

- l'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 è di derivazione comunitaria. Con specifiche direttive (art. 25, direttiva 77/388/CEE e successivo art. 296, direttiva 112/2006/CE) è stato individuato il destinatario della disciplina relativa al regime speciale in esame in colui che svolge l'attività di produzione (produttore agricolo) mediante una attività di impresa agricola (attività nell'ambito di una azienda agricola secondo il legislatore interno). L'attività di produzione di prodotti agricoli dell'impresa agricola costituisce, quindi, il profilo centrale della applicabilità, ai fini della normativa comunitaria, del regime speciale in esame.

Posto questo, nel caso di specie la società aveva svolto l'attività agricola mediante contratti di soccida in qualità di soccidante per cui sorgeva il problema se in tale veste potesse usufruire del trattamento agevolato.

A tale interrogativo la Cassazione ha risposto nel seguente modo:

- il contratto di soccida si configura come contratto agrario di tipo associativo per l'esercizio dell'attività di allevamento che, ai sensi dell'art. 2135 c.c., dà luogo ad una impresa agricola associata in cui sono contitolari, sebbene con obbligazioni e funzioni diverse, sia il soccidante che il soccidario i quali concorrono, in ragione del proprio ruolo, allo svolgimento dell'attività comune finalizzata all'allevamento degli animali per la successiva ripartizione degli utili e dei prodotti. In sostanza, la circostanza che l'attività di allevamento viene svolta mediante il contratto di soccida semplice comporta che la stessa è da considerarsi una attività agricola;

- in tale contesto, l'attività del soccidante non può essere configurata in termini di mero commercio di prodotti agricoli, posto che la vendita degli animali costituisce l'effetto finale di una attività a monte svolta dai soggetti associati nell'esercizio di una attività agricola in cui ciascuno svolge parte delle funzioni essenziali per la produzione, senza che possa ritenersi che il soccidante si limiti ad acquistare e rivendere gli animali.

Quello che emerge da quanto sopra – sottolineano i giudici di legittimità – è che, per effetto dello svolgimento di una impresa agricola in forma associata, il soccidante ed il soccidario condividono il comune rischio di impresa assunto con la stipula del contratto, per cui sono entrambi contitolari dell'impresa di allevamento e, quindi, imprenditori agricoli. Conseguentemente, in caso di cessione dei prodotti, di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972, derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sia il soccidante che il soccidario possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'IVA previsto dall'art. 34 dello stesso decreto.

Passando al secondo motivo la Cassazione ha riscontrato che la C.T.R. aveva motivato adeguatamente l'esistenza dei presupposti per l'applicabilità del regime di favore menzionando gli elementi sui quali si fondava l'accertamento dell'ufficio per cui non era ammissibile la richiesta di un riesame della decisione dei giudici tributari. Nemmeno poteva trovare accoglimento, nel caso di specie, la domanda di condanna per lite temeraria in quanto non sussisteva la prova dell'altrui malafede o della colpa grave tale da procurare un danno, ma solo la necessità di potersi difendere in giudizio.

Per tali motivi il ricorso è stato respinto.

Luigi Cenicola