

Impresa individuale. Tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale

Cass. Sez. Trib. 8 marzo 2022, n.7447 ord. - Sorrentino, pres.; Federici, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.G.G. (avv. Morriello). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. Reg. Campania, Sez. dist. Salerno 13 febbraio 2015)

Imposte e Tasse - IRPEF - Reddito agrario - Art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 - Tassazione sul reddito catastale - Impresa individuale e società agricole - Compete nei limiti della potenzialità del fondo - Parte risultata eccedente - Regole del reddito d'impresa - Applicabilità.

in tema di reddito agrario la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, ai sensi dell'art. 32, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, 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. 29 marzo 2004, n. 99; sul piano oggettivo essa incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, trovando per l'eccedenza applicazione gli artt. 56, ultimo comma, e 56 bis del d.p.r. n. 917 del 1986.

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

Come noto, l'art. 2135 c.c., è stato oggetto di modifica a seguito dell'intervento normativo di cui all'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 228/2001. In base alla revisione operata dal legislatore l'imprenditore agricolo è definito come colui che esercita le attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

L'intervento modificativo ha ridefinito l'attività agricola la cui funzione non è più quella di essere espressamente legata alla terra, da cui dipendeva l'intera fase produttiva ed il fondo rivestiva un ruolo primario e determinante, quanto semmai di svolgere una funzione apprezzabile del ciclo produttivo per essere, al pari di altri fattori, uno strumento idoneo all'ottenimento dei relativi prodotti; in tal senso va interpretato il termine «ciclo biologico». Di conseguenza, il carattere dell'attività agricola si è di molto ampliato dove l'utilizzo del fondo ha assunto un ruolo puramente potenziale, come si evince dalla norma la quale fa riferimento alle attività agricole che lo utilizzano o possono utilizzarlo.

Principi che sono stati evidenziati, fra l'altro, dalla Suprema Corte la quale, intervenendo sul tema, ha sottolineato come la rivisitazione del citato art. 2135 c.c. «(...) abbia esteso, in primo luogo, la stessa nozione di attività di allevamento del bestiame, inserendo nella stessa anche qualunque attività diretta alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale: sicché, dalla necessità che l'imprenditore svolgesse direttamente l'attività di allevamento di bestiame, l'attenzione del legislatore si è spostata all'intera fase di produzione, essendo sufficiente, ai fini della qualifica di imprenditore agricolo, anche l'intervento ad una fase dell'attività di produzione, purché attinente alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico o ad una fase necessaria dello stesso. La nuova figura di imprenditore agricolo, pertanto, ha comportato il superamento del precedente rapporto terreno-produzione, essendo rilevante l'intervento in una fase della attività di produzione, sia in quanto necessaria sia in quanto relativa alla cura e sviluppo di un ciclo biologico»¹.

L'indirizzo civilistico si riflette necessariamente in ambito fiscale in quanto la normativa tributaria rinvia ad esso per quanto concerne la tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio delle attività agricole indicate nel predetto art. 2135 c.c.

¹ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 17 gennaio 2022, n. 1146, in questa Riv., 2022, 2, con nota di L. CENICOLA, *Impresa agricola svolta in forma associata. Regime speciale IVA per soccidante e soccidario*.

In tal ottica, l'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - TUIR) precisa che «Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso» precisando poi che è considerata attività agricola «l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste».

Il successivo art. 33 dispone che il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe in base alla normativa catastale per cui tale regime, quello cioè catastale, costituisce la regola naturale per le ditte individuali, le società semplici e gli enti non commerciali costituendo così una «deroga» a quella che è la tassazione del reddito d'impresa effettuata in base al reddito effettivamente percepito o alle perdite (costi e ricavi).

Con l'art. 1, comma 1093, della legge n. 296/2006, è stata estesa anche alle altre società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola la possibilità di determinare il proprio reddito sulla base delle tariffe d'estimo ma, in questo caso, si tratta di una scelta facoltativa nel senso che hanno la possibilità di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari, cioè in base alla differenza fra i costi e i ricavi. Con l'esercizio dell'opzione l'imponibile di tali società viene determinato secondo i criteri catastali, pur non mutando l'appartenenza alla categoria del reddito d'impresa. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che in questo caso l'opzione va esercitata con un comportamento concludente, mediante il richiamo alla tassazione catastale in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi². Queste società (agricole) possono così avvalersi delle regole agevolative poste dall'art. 32 del TUIR nel rispetto dei limiti imposti dalla normativa.

Restano, quindi, escluse le società per azioni e quelle in accomandita per azioni.

A tale scopo, va sottolineato che ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 sono considerate società agricole quelle:

- che hanno come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.;
- la cui ragione sociale o la denominazione contiene l'indicazione di «società agricola».

Partendo da queste premesse la Cassazione, con l'ordinanza n. 7447 dell'8 marzo 2022, in epigrafe, si è occupata di una vertenza sorta a seguito della notifica di una cartella di pagamento al titolare di un'azienda agricola dopo un controllo automatizzato, effettuato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto previsto dall'art. 36 *bis*, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973 che consente, mediante l'ausilio dei dati desumibili dalle dichiarazioni e delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria, di procedere alla correzione degli errori materiali commessi dal contribuente nella determinazione degli imponibili o delle imposte. Dal confronto tra i dati esposti sia nella dichiarazione dei redditi, presentata dal contribuente nell'anno 2009, che nel modello IRAP era emerso un versamento inferiore a quello stimato dall'organo verificatore che aveva così recuperato le maggiori imposte dovute. Più propriamente era stato dichiarato un reddito d'impresa determinando l'imponibile su base catastale.

L'interessato ricorreva alla C.T.P. sostenendo che si era trattato di un errore di compilazione della dichiarazione dei redditi: asseriva di essere titolare di azienda agricola, di aver optato per la tassazione su base catastale, tuttavia era incorso in questo inconveniente tecnico compilando il quadro del modello (RG) relativo ai redditi d'impresa.

Avverso il rigetto del ricorso si era appellato alla C.T.R. la quale, accogliendo le doglianze, annullava la cartella rilevando che l'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 impone, ai fini della tassazione del reddito derivante dall'attività agricola, solo alle società di persone o a quelle di capitale l'esercizio dell'opzione per l'applicazione del regime agevolato su base catastale o della imposizione del reddito d'impresa; sarebbero, pertanto, escluse le imprese individuali e le società semplici.

² Agenzia delle Entrate ris. n. 28/E dell'11 aprile 2018.

Di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate che nel ricorso per cassazione contestava la decisione dei giudici di secondo grado in quanto avevano disatteso la portata dell'art. 32 del TUIR.

Fermo restando che la norma da ultimo menzionata assicura un trattamento agevolato, la Suprema Corte ha fatto presente, nel merito, che tale regime trova, tuttavia, applicazione a condizione che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata nei limiti della «potenzialità del fondo» per cui qualora tale reddito sia imputabile ad attività che superino detto limite non rientra più nel c.d. reddito agrario bensì diventa reddito d'impresa. Valgano in proposito le disposizioni previste dagli artt. 56, comma 5, e 56 *bis*, del d.p.r. n. 917/1986 che impongono delle limitazioni a determinate attività, quali l'allevamento di animali e le colture in serra, quando sono esercitate in maniera estensiva ed eccedono i parametri catastali idonei a stabilire il numero dei capi allevabili in funzione delle superfici e delle colture praticate. Le norme dispongono, infatti, che:

- nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa;

- per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate con strutture fisse o mobili se la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

Pertanto la Corte ha desunto che:

- sotto il profilo oggettivo la tassazione dell'attività agricola su base catastale e non sul reddito effettivamente percepito incontra il limite dell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo superato il quale cessa il trattamento agevolato;

- sotto il profilo soggettivo tale criterio si applica nei riguardi di qualunque soggetto eserciti l'attività agricola: sia alle società agricole che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, richiedono di avvalersene, rispettando le relative prescrizioni (oggetto sociale e statuto), come anche nei confronti dell'imprenditore individuale.

Con l'esercizio dell'opzione l'imponibile di tali società viene determinato secondo i criteri catastali, pur non mutando l'appartenenza alla categoria del reddito d'impresa.

Nel caso di specie il contribuente, titolare di una azienda agricola, aveva compilato la dichiarazione dei redditi utilizzando i quadri relativi al reddito d'impresa. L'imponibile versato risultava, invece, determinato su base catastale; l'interessato non era stato in grado di provare che quel reddito fosse stato conseguito nell'esercizio di una attività agraria non eccedente lo sfruttamento ordinario del fondo. In sostanza ricorrevano i presupposti per l'applicazione delle regole del reddito d'impresa per attività agricole (artt. 56 e 56 *bis* del d.p.r. n. 917/1986).

A nulla sono valse le motivazioni della erronea compilazione della dichiarazione dei redditi come anche l'intenzione di volervi rimediare con una dichiarazione integrativa atteso che la verifica dell'ufficio si era basata facendo riferimento al regime impositivo concretamente applicabile al contribuente.

Non poteva così trovare accoglimento la tesi della C.T.R. la quale aveva sostenuto che ad un imprenditore agricolo individuale possa sempre applicarsi la tassazione del reddito su base catastale, poiché ciò non teneva conto dei limiti imposti dall'art. 32 del TUIR.

Disponendo l'annullamento della sentenza, la Suprema Corte ha affermato il principio di diritto per cui «In tema di reddito agrario la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, ai sensi del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 32, 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 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2 –; sul piano oggettivo essa incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, trovando per l'eccedenza applicazione il d.p.r. n. 917 del 1986, art. 56, u.c., e art. 56 *bis*».

Luigi Cenicola