

Assenza nello statuto di una società semplice del requisito circa l'esercizio esclusivo delle attività agricole. Impossibilità di usufruire dell'esenzione IMU

Cass. Sez. VI Civ. 8 settembre 2022, n. 26474 ord. - Putaturo Donati Viscido Di Nocera, est. - Comune di Castiglione del Lago (avv. Bizzarri) c. Morami Società agricola semplice, già I Morami SS (avv. Camilli). (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Umbria 17 gennaio 2020)

Imposte e tasse - Società esercente attività di coltivazione agricola - Rimborso dell'IMU - Istanza - Silenzio-rifiuto - Requisito soggettivo per la fruizione delle agevolazioni tributarie - Attribuzione della natura di imprenditore agricolo professionale alla società semplice - Difetto del requisito della previsione nello statuto quale oggetto sociale dell'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

L'ICI è stata in vigore fino al 2011 quando è subentrata l'imposta municipale propria (IMU) che ha comunque confermato l'agevolazione prevista dall'art. 2 del d.lgs. n. 504/1992, disponendo 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. Il richiamo espresso al d.lgs. n. 99/2004 estende, quindi, l'agevolazione anche i soggetti costituiti in forma societaria. È necessario a tale scopo che nello statuto figuri quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. nonché l'indicazione di società agricola nella denominazione sociale. In assenza di tali requisiti non compete l'esenzione IMU.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

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, sono da considerare 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 imprenditori agricoli professionali, 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 ed anche dalla giurisprudenza², 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).

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

² Cass. Sez. V Civ. 2 novembre 2018, n. 28062, *Giust. civ. Mass.*, 2019.

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 alla 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, ovvero i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale (IATP), di cui all'art. 12, legge n. 153/1975. Puntualizzando, l'art. 58 del d.lgs. 446/1997 chiariva che «si consideravano coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 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 decreto legislativo 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 del 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 (...)»³.

Con l'art. 16 *ter* del d.l. n. 34/2019 (decreto crescita) le società agricole sono state equiparate agli IAP persone fisiche per cui «Le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini dell'imposta municipale propria, alle condizioni previste dal comma 2 dell'articolo 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si intendono applicabili anche alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99».

Trattandosi di norma interpretativa ha efficacia retroattiva la qual cosa ha consentito di risolvere una serie di controversie che contrapponevano i Comuni alle società agricole le quali, essendo in possesso dei requisiti IAP, si vedevano però negate le agevolazioni in materia di IMU.

Da ultimo, con l'art. 1, comma 758, lett. *a*) della legge n. 160/2019 è stato chiarito che l'esenzione compete anche per i terreni posseduti e condotti dalle società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004.

Tutto ciò premesso, la Cassazione, con l'ordinanza n. 26474 dell'8 settembre 2022, in epigrafe, si è pronunciata in merito ad una vertenza sorta fra il Comune e una società semplice la quale aveva impugnato il silenzio rifiuto formatosi su istanza dalla stessa presentata volta al rimborso dell'IMU versata (anno 2013) relativa ad alcune aree.

La C.T.P. aveva accolto il ricorso, rilevando come la società semplice sia la forma più elementare di società la cui caratteristica è quella di avere ad oggetto attività non commerciale. L'Amministrazione finanziaria⁴ ha precisato, fra l'altro, che le agevolazioni IMU su terreni agricoli sono estese anche alle società agricole ove il piano regolatore generale (PRG) qualifichi l'immobile come area edificabile.

Il Comune proponeva appello avverso la suddetta sentenza, lamentandone l'erroneità in diritto. In punto di fatto rappresentava che le aree in questione erano con destinazione edificabile secondo il vigente PRG. Nello specifico, sottolineava che affinché le società semplici possano ritenersi imprenditore agricolo professionale (IAP) debbano sussistere cumulativamente tre requisiti ovvero:

- almeno uno dei soci in possesso della qualifica di IAP;
- l'oggetto esclusivo della società consistente nell'esercizio dell'agricoltura e attività connesse (art. 2135 c.c.);
- l'indicazione nella ragione sociale di «società agricola».

Nella fattispecie, ancorché uno dei soci fosse IAP, non risultavano però soddisfatti due requisiti «formali», espressamente richiesti dagli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 99/2004, quali appunto:

- la previsione nello statuto quale oggetto sociale dell'esercizio esclusivo delle attività agricole;
- l'indicazione di società agricola nella denominazione sociale.

Rigettando l'appello, la C.T.R., si era espressa ritenendo che la *ratio* della norma di esenzione, che prescinde dalla destinazione urbanistica ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, dovesse essere ravvisata nell'incentivazione dell'attività agricola. La società semplice in questione, in quanto esercente in concreto esclusivamente attività di coltivazione agricola, aveva diritto all'esenzione dall'imposta IMU sulle aree di sua proprietà che erano oggetto di effettiva coltivazione agricola, aventi destinazione urbanistica, ancorché difettassero – in presenza del requisito sostanziale del possesso da parte di almeno uno dei soci della qualifica di IAP – dei due predetti requisiti formali. La circostanza che nell'oggetto sociale figurassero anche l'attività di «acquisto, compravendita, permuta di immobili in generale» non appariva dunque decisiva se disgiunta dall'effettivo esercizio di tali attività, senza contare che poi tale attività avrebbe potuto dirsi, ove effettivamente esercitata, inerente all'attività agricola ove riferita agli immobili del compendio agricolo.

Riassumendo, il principio sostenuto era il seguente: sebbene il PRG qualifichi un immobile come area fabbricabile, l'esenzione dall'IMU spetta anche alla società agricola semplice quando almeno uno dei soci

³ Dipartimento fiscale del Ministero dell'economia e delle finanze, nota del 23 maggio 2016 (prot. 20535/2016).

⁴ Dipartimento fiscale del Ministero dell'economia e delle finanze, nota 4070 del 20 marzo 2012.

sia in possesso della qualifica d'imprenditore agricolo professionale (IAP). Non è invece richiesto il requisito oggettivo dell'esercizio esclusivo dell'agricoltura né il fatto che nella ragione sociale della società compaia la dicitura di «società agricola» trattandosi di requisiti formali.

Nel ricorso per cassazione il Comune contestava tale assunto atteso che la C.T.R. non poteva disattendere quanto, invece, richiesto espressamente dalla normativa di riferimento.

Punto dirimente per la decisione della controversia era dunque quello di stabilire se ai fini del diritto all'esenzione dell'imposta IMU una società semplice, pacificamente esercente l'attività di coltivazione dei terreni e con almeno un socio in possesso della qualifica di IAP, debba necessariamente risultare in possesso degli ulteriori due requisiti di carattere «formale» di cui agli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 99/2004.

Nel merito la Suprema Corte, dopo aver riassunto l'evoluzione della normativa, ha sottolineato che, nella fattispecie, la Commissione tributaria regionale non aveva fatto corretta applicazione del principio enunciato, avendo ammesso alla fruizione dell'esenzione IMU, ai sensi del citato art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, la società semplice – sebbene uno dei soci rivestisse la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) – ancorché difettasse il requisito della previsione nello statuto quale oggetto sociale dell'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. (figurando nell'oggetto sociale «anche l'attività di acquisto, compravendita, permuta di immobili in generale»).

Il ricorso è stato quindi accolto.

Luigi Cenicola