

Carenza nello statuto della denominazione «società agricola». Non competono le agevolazioni ICI

Cass. Sez. Trib. 27 maggio 2024, n. 14766 ord. - Stalla, pres.; Candia, est. - Mo. Società Agricola Semplice (avv. Camilli) c. Comune di Castiglione del Lago (avv. Bizzarri). (*Conferma Comm. trib. reg. Umbria 19 dicembre 2018*)

Imposte e tasse - ICI - Agevolazioni fiscali - Società agricola esercente anche attività immobiliare - Statuto - Oggetto sociale - Assenza dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola - Agevolazioni - Non competono.

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.

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

Al fine di incentivare la crescita del comparto agricolo sono stati adottati, come noto, una serie di provvedimenti che hanno riformato la normativa civilistica con la rivisitazione dell'art. 2135 c.c. (d.lgs. n. 228/2001) e definito il ruolo e le funzioni della nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale (d.lgs. n. 99/2004). Tale processo di revisione ha indotto il legislatore a porre particolare attenzione sull'importante ruolo assunto dalle società agricole, quale strumento capace di valorizzare il settore al fine di renderlo sempre più competitivo e rispondente alle esigenze delle relazioni commerciali, per cui l'ordinamento riconosce ad esse la stessa qualifica dello IAP.

L'imprenditore agricolo professionale è, per definizione, colui il quale, essendo in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del reddito globale da lavoro (art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 99/2004).

La società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, sono parimenti considerate imprenditori agricoli professionali a condizione che 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, tuttavia, l'ulteriore condizione, richiesta dall'art. 1, comma 5 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004, in base alla quale l'imprenditore, persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, sia iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

In tal modo è possibile usufruire delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie riservate alle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto (art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004); mantenimento delle agevolazioni preannunciato dall'art. 9, d.lgs. n. 228/2001 ma riservate, a quell'epoca, ai soli soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di CD e IATP.

L'introduzione, in ambito normativo, della figura della «società agricola» ha avuto, conseguentemente,

riflessi in materia fiscale che è stata oggetto di rivisitazione, uniformandosi così ai precetti civilistici. Questo ha riguardato l'imposizione diretta e indiretta come anche i tributi locali; in particolare l'IMU, subentrata all'ICI, rimasta in vigore fino al 2011.

La transizione dall'una all'altra imposta ha comportato la conferma di talune agevolazioni, previste in precedenza dal d.lgs. n. 504/1992, quali quelle previste:

- dall'art. 2 del d.lgs. n. 504/1992, per cui sono da considerarsi agricoli quei terreni che, anche se urbanisticamente edificabili, risultano comunque destinati allo svolgimento dell'attività agricola;
- dall'art. 9 dello stesso decreto, riguardante riduzioni della base imponibile sia pure con modifiche circa la loro entità (poi art. 13, comma 8 *bis*, del d.l. n. 201/2011).

In origine, vigente l'ICI, le agevolazioni riguardavano pertanto i terreni agricoli condotti direttamente, intendendo per tali quelli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esercitavano la loro attività a titolo principale, ma è mutato il requisito soggettivo. A giovare dei benefici fiscali erano, quindi, le sole persone fisiche e non anche le società. Con l'avvento dell'IMU, sono cambiati i requisiti in quanto l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011 ha previsto che i soggetti agevolati sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Fra questi soggetti rientrano, quindi, anche le società, stante il richiamo espresso fatto dalla norma al d.lgs. n. 99/2004. Come chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria¹, 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 c.c.;
- ricorrano i requisiti di cui all'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004;
- i soggetti, di cui al precedente comma, siano iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

Al fine di dissipare eventuali dubbi, con l'art. 16 *ter* del d.l. n. 34/2019, norma di interpretazione autentica, il legislatore ha ribadito che le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini IMU devono essere applicabili anche alle società agricole rispondenti ai requisiti di cui sopra.

Sul tema è più volte intervenuta la Suprema Corte, affermando che le disposizioni di cui al d.lgs. n. 228/2001 e al d.lgs. n. 99/2004 hanno profondamente inciso sulla stessa configurazione del requisito soggettivo ai fini della fruizione dell'agevolazione in oggetto, «fornendo una lettura più in linea con la normativa comunitaria». I giudici di legittimità hanno così confermato la possibilità di applicare anche alle società le agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) nel rispetto della normativa di riferimento².

La Corte di legittimità ha comunque tenuto a ribadire che la mancata indicazione nell'oggetto sociale dello svolgimento esclusivo dell'attività agricola non consente alla società semplice di beneficiare dell'esenzione IMU sui terreni; questo anche qualora la società abbia nella sua compagine un socio in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale³.

A tale riguardo, l'Amministrazione finanziaria⁴ si è soffermata, sebbene ad altro titolo, sul disposto normativo che richiede, in presenza di una società agricola, che nell'oggetto sociale della stessa sia previsto l'esercizio «esclusivo» delle attività di cui all'art. 2135 c.c. precisando che questo requisito formale deve trovare un riscontro concreto nell'attività svolta. Pertanto, il principio di esclusività che caratterizza le società agricole non viene meno quando, ad esempio, la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In altri termini le operazioni ritenute funzionali

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

² Cfr., Cass. Sez. V Civ. 10 gennaio 2017, n. 375 ord., in *De Jure*; Cass. Sez. V Civ. 2 novembre 2018, n. 28062, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; Cass. Sez. V Civ. 30 aprile 2019, n. 11415, in *IUS Tributario*, 2019.

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 20 aprile 2022, n. 12640 ord., in *De Jure*.

⁴ Agenzia delle Entrate, circ. 1° ottobre 2010, n. 50/E; circ. 27 ottobre 2016, n. 98/E.

allo svolgimento dell'attività esclusiva sono compatibili con l'oggetto sociale in quanto cosiddette attività strumentali che non connotano l'oggetto sociale medesimo.

Va da sé che, attualmente i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole, sono esenti da IMU (art. 1, comma 758, della legge n. 160 del 2019).

Ciò premesso, la Suprema Corte, con l'ordinanza 27 maggio 2024, n. 14766, in epigrafe, è stata chiamata a pronunciarsi in merito ad una controversia sorta a seguito della notifica di un avviso di accertamento ICI, da parte del Comune, nei confronti di una società agricola per l'omessa dichiarazione e versamento del tributo per l'anno 2011 in relazione al terreno, ritenuto edificabile, in possesso della medesima.

Ne caso di specie era dimostrato che sussisteva il requisito sostanziale, di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, circa il possesso da parte di almeno uno dei soci della qualifica di imprenditore agricolo professionale, ma non erano stati osservati gli altri requisiti formali. In realtà la società svolgeva anche altre attività preminenti, quali l'acquisto, compravendita e permuta di immobili nonché la gestione di aziende commerciali e non, anche sotto forma di affitto, che la contribuente sosteneva rientrassero comunque nell'ambito delle attività di cui l'art. 2135 c.c. per cui contestava l'atto amministrativo presentando ricorso alla C.T.P. che lo accoglieva. Di diverso avviso la C.T.R. che legittimava l'operato del Comune, condividendo le motivazioni dell'appello, posto che, per i giudici tributari, la società non aveva quale finalità esclusiva l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse in quanto nel suo oggetto sociale figuravano attività, quali quelle descritte, che nulla avevano a che vedere con il mondo agricolo. Fra l'altro, nella denominazione sociale non era specificato che si trattasse di una «società agricola», come invece richiesto espressamente dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 99/2004.

L'assenza di tali requisiti, ritenuti indispensabili ai fini della sussistenza della società agricola IAP, unitamente all'omessa presentazione della dichiarazione ICI non consentivano, quindi, di usufruire dell'agevolazione fiscale per cui l'avviso di accertamento era del tutto giustificato.

Davanti ai giudici di legittimità la contribuente contestava la sentenza della C.T.R. sostenendo che:

- il Comune, non costituitosi in primo grado, aveva presentato in appello nuove eccezioni, concernenti l'assenza del carattere esclusivo dell'attività agricola, la mancata indicazione nella denominazione sociale della dicitura «società agricola», nonché l'omessa dichiarazione ICI;
- le attività elencate nell'oggetto sociale rientravano nella sfera dell'art. 2135 c.c.;
- l'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 non contempla alcuna sanzione in caso di inosservanza della indicazione, nella denominazione sociale, del termine «società agricola»;
- l'obbligo di presentazione della dichiarazione a fini ICI era stato soppresso a decorrere dall'anno 2007 e che, in ogni caso, detto obbligo non sussisteva per gli immobili esenti da imposta ai sensi dell'art. 7 del citato decreto (per i terreni ricadenti in territori montani o di collina).

Nel merito la Suprema Corte, rigettando il ricorso, ha rilevato che le argomentazioni sollevate dalla ricorrente erano infondate. Le eccezioni presentate dal Comune in appello erano in realtà delle «mere difese», rivolte contro le censure avanzate dalla contribuente, dalle quali non era derivato un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa fiscale e quindi non rappresentavano alcuna novità ai fini della decisione per cui erano certamente ammissibili⁵. In sostanza, non era stato disatteso l'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, in materia di contenzioso tributario, che pone il divieto di ultrapetizione (eccesso di potere del giudice e causa di nullità) e quello di proporre in appello nuove eccezioni⁶.

Sta di fatto che nello statuto della società l'oggetto sociale difettesse di quel requisito essenziale rappresentato proprio dall'esercizio «esclusivo» delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., figurandovi anche (e soprattutto) l'attività di acquisto, compravendita e permuta di immobili in generale.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 28 aprile 2023, n. 11284, in *Giust. civ. Mass.*, 2023.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 novembre 2019, n. 15647 ord., in *De Jure*; Cass. Sez. V Civ. 19 novembre 2020, n. 26313 in *Redazione Giuffrè*, 2021.

Non sussistendo, pertanto, i presupposti per usufruire dei benefici invocati, i giudici di legittimità hanno respinto il ricorso confermando quello che è un principio consolidato della giurisprudenza secondo il quale «in tema di ICI, le agevolazioni di cui all'art. 9, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 9 maggio n. 1975, n. 153 da parte dell'art. 10, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'art. 1, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 – 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».

Con tale ordinanza i giudici di legittimità hanno così ribadito la rilevanza delle intervenute disposizioni di legge ritenute essenziali al fine di accertare, in caso di controversia, la sussistenza delle condizioni per usufruire dei benefici fiscali di legge.

Così facendo, la società agricola, mediante la sua ragione sociale, crea quel presupposto indispensabile per accedere alle agevolazioni come anche a quei diritti che le leggi riconoscono normalmente alle persone fisiche.

Luigi Cenicola