

Relatore:
Avv. Vanni Fusconi

Convegno
"Novità Economico-Fiscali 2023"

Accertamenti in agricoltura: le contestazioni dell'Agenzia e gli orientamenti giurisprudenziali

La compravendita di terreni agricoli e le agevolazioni PPC

«**gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del Decreto Legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni.

Il concetto di pertinenza

La Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 26/E del 2015

Affinché si realizzi il vincolo pertinenziale è necessario che sussistano congiuntamente:

- **un elemento soggettivo**, consistente nella volontà manifestata dal proprietario della cosa principale o da colui che è titolare di un diritto reale sulla stessa, di destinare durevolmente la cosa accessoria a servizio ed ornamento del bene principale;
- **un elemento oggettivo**, consistente nel rapporto funzionale che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

Il concetto di pertinenza

La distinzione fra il concetto di ruralità (D.L. 557/93) e quello di pertinenzialità.

Le contestazioni dell'Agenzia circa il rapporto di pertinenzialità fra il fabbricato e il terreno.

Il punto della giurisprudenza:

- le Sentenze n. 11/2017, n. 188/2018 e n. 233/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Forlì;
- la Sentenza della CTR di Bologna n. 489/2022.

L'art. 23 del D.P.R. 131/86

"Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti."

La Sentenza della Corte di Cassazione 29527/2020

Le società agricole di cui al D.Lgs. 99/2002

Requisiti delle società agricole

- la ragione sociale o la denominazione deve contenere l'indicazione di società agricola;
- la società deve avere quale oggetto sociale l'**esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del Codice Civile.**

Ulteriori requisiti delle società agricole IAP

- nel caso di società di persone almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto. 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 o di coltivatore diretto.
- **la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.**

Le società agricole

Le agevolazioni riservate alle società agricole

- Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possono optare per la tassazione su base catastale

Le agevolazioni riservate alle società agricole IAP

- Le agevolazioni in materia di imposte indirette e creditizie

Le società agricole

Il requisito dell'esercizio esclusivo delle attività agricole

La circolare 50/E del 2010 e la detenzione di partecipazioni:

Il requisito dell'“esclusività” viene meno in caso di possesso di partecipazioni in altre società salvo che sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

- la partecipata sia anch'essa una società agricola che, dunque, svolge esclusivamente le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agricole svolte direttamente dalla partecipante.

Le società agricole

Le criticità legate ai chiarimenti dell'Agencia i contrasto con ratio sottesa al D.Lgs. 99/2004

La chiave interpretativa di cui all'art. 1 comma 2 del D.Lgs. 99/2004

«Non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c., sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata. Il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi.».

Le società agricole

Il punto della giurisprudenza:

- le Sentenze n. 116/2019, n. 46/2020 e n. 95/2022 della Commissione Tributaria Provinciale di Forlì.

Le società agricole e lo IAP itinerante

Come già anticipato ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 comma 3 del D.Lgs 99/2004 le società agricole possono rivestire la qualifica di IAP al sussistere delle seguenti condizioni:

- Nel caso di società di persone almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto. **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 o coltivatore diretto.

Il successivo comma 3 bis, stabilisce:

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

Le società agricole e lo IAP itinerante

I dubbi interpretativi in merito alla possibilità per il socio di attribuire la qualifica a più società di persone.

L'orientamento pressoché unanime di prassi e dottrina riserva tale limitazione alla figura di amministratore delle società di capitali IAP:

- Consiglio Nazionale del Notariato Studio 67/2005/T - risposta al quesito n. 17-2006/T.
- Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale – risposta all'interpello n.909-216/2006,
- Direzionale Regionale (DRE Emilia Romagna) (n. 909-216/2006, prot. 909-32505/2006, del 20 luglio 2006)
- Ministero delle Politiche Agricole Nota prot. 3064 del 25 maggio 2018
- Agenzia delle Entrate (Direzione centrale) “Consulenza giuridica n. 956-11/2018”
- Regione Lombardia, nell'ambito della sua attività di regolamentazione dell'agricoltura, delibera di Giunta D.G.R. 14 ottobre 2019 - n. XI/2258 Integrazione alla D.G.R. VII/20732 del 16 febbraio 2005

Le società agricole e lo IAP itinerante

Il contrasto giurisprudenziale

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 2642/2020 ha stabilito che il socio può attribuire la qualifica di IAP ad una sola società di persone

La Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 8430 del 30 aprile 2020, esaminando la previsione dell'art. 1, comma 3-bis, del D.lgs. n.99/2004, ha ritenuto il comma 3-bis una norma riguardante solo le società di capitali.

Le società agricole e la perdita del soggetto qualificante

In tema di piccola proprietà contadina, l'orientamento della giurisprudenza è sempre stato quello di escludere che l'evento morte o il trasferimento coattivo comportino la decadenza dall'Agevolazione PPC (Corte di Cassazione n. 269/2000, n. 503/1990, n. 503/1992, n. 8803 del 1992).

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 2814/2020 cambia orientamento: *“la legge è chiara nel correlare la decadenza dalle agevolazioni al fatto in sé del venir meno, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni, del requisito dell'iscrizione dell'amministratore nella speciale gestione Inps. La società che, per qualsiasi causa, proceda, nel corso del quinquennio, alla sostituzione dell'amministratore iscritto, in tanto evita la decadenza, in quanto nomina un sostituto già iscritto nella gestione. Si nota per inciso che è evidente come per la selezione del sostituto di persona iscritta nella gestione **non è prospettabile una situazione di forza maggiore**”*.

Le società agricole e la prelazione agraria

*«L'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui all'articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all'articolo 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, spetta anche alla **società agricola di persone** qualora almeno **la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile**. Alla medesima società sono in ogni caso riconosciute, altresì, le agevolazioni previdenziali ed assistenziali stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.»*

La sentenza della Corte di Cassazione 6302/2019

La soccida e la problematica dell'allevamento in proprio del soccidante

Risoluzione n. 381861 del 28/05/1980

*“Al riguardo, devesi preliminarmente far presente che con circolare 32/501388 del 27-4-1973 , è stato chiarito che, nel caso di allevamento condotto in base ad un contratto di soccida, possono essere considerati produttori agricoli, ai fini dell' art. 34 del DPR 26-10-1972, n. 633 e successive modificazioni, sia il soccidario che **il soccidante il quale svolga in proprio l' attività di allevatore.**”*

Apparentemente in linea con il principio espresso dall’Agenzia è la sentenza della Corte di Cassazione **n. 11597 del 18/05/2007.**

Con le **sentenze n. 987/2022 e 1146/2022 la Corte di Cassazione chiarisce quanto stabilito nel precedente del 2007 e censura l’orientamento espresso con la risoluzione n. 381861 del 1980.**

**GRAZIE PER
L'ATTENZIONE**