



16.06.20

Apporto della qualifica IAP da socio amministratore di società semplice a più società. Incerte costruzioni

Due pronunce della Cassazione (Ordinanze n. 2642 del 5 febbraio 2020 [1] e n. 8430 [2] del 30 aprile 2020) esaminano la previsione dell'art. 1, comma 3-bis, del D.lgs. n.99/2004, secondo cui *“La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società”* e mentre una ne esclude l'applicabilità anche alle società di persone, l'altra afferma il contrario, ritenendo detto comma 3-bis di portata generale e riguardante sia le società di persone, sia quelle di capitali.

Stante l'evidente contrasto tra le pronunce (provenienti dalla stessa Sezione V in composizioni e relatori diversi, ma con due Consiglieri presenti in entrambi i Collegi), il nodo appare destinato ad essere risolto solo dopo il consolidamento delle posizioni, ma brevi note serviranno a meglio percepire il valore delle analisi svolte dalle due Ordinanze.

Partendo dalla disposizione di legge si evidenzia che l'originaria formulazione dell'art. 1 comma 3 [3] del D.lgs. n. 99/2004 venne modificata dal D.lgs. n. 101/2005, che ne sopprime la lettera b) ed aggiunse il comma 3-bis, scaturendone la seguente formulazione dei commi 3 e 3-bis:

“3. Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) 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;

c) 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.

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

Come si vede dal raffronto con la originaria disposizione, l'intervento del 2005 fu diretto a rendere omogenee le regole delle società di capitali e delle cooperative, in linea con la previsione dell'art. 2519 c.c. che stabilisce l'applicabilità alle seconde delle disposizioni delle prime nei limiti di compatibilità.

L'introduzione del comma 3-bis volle invece temperare la possibilità, già affacciata, che un soggetto IAP "prestasse" la sua qualifica a più società, consentendo l'acquisizione da parte di tutte dello status di IAP pur in assenza di un effettivo apporto gestionale.

La nuova regola venne intesa sin dalle prime letture della **Commissione Studi Tributari** come applicabile nei soli casi in cui il ruolo di soggetto qualificante dovesse *necessariamente* discendere dalla *posizione di amministratore*. Il che, come risulta dalla disposizione, vale *soltanto per le società di capitali e per le cooperative*, in quanto nelle altre può bastare (per trasmettere la qualifica IAP alla società) la presenza di un socio IAP anche *non amministratore* (e ciò vale pure per la SAS che si qualifichi mediante un accomandatario cui non sia affidata l'amministrazione).

Si indicò, quindi, che nessuna limitazione dovesse applicarsi a proposito della partecipazione (come soggetto qualificante) in più *società di persone* (Studio 67/2005/T - *Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il d.lgs. 27 maggio 2005 n. 101 - aspetti tributari*, in CNN Notizie del 29.7.2005, paragrafo 5) e poi si sviluppò una più articolata analisi sia con la risposta a quesito n. 17-2006/T - *IAP - Socio amministratore di più società semplici - Apporto della qualifica*, del febbraio 2006, pubblicata in CNN Notizie del 27 novembre 2006, sia con la relazione al Convegno di Roma della Fondazione Italiana per il Notariato tenutosi il 22-23 settembre 2006 (Petteruti G.-Podetti D., *"Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo"*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, n. 4/2006, 205 ss).

Da parte sua, l'**INPS**, dovendosi occupare dell'iscrizione nelle gestioni previdenziali dei soggetti IAP e nonostante la specifica questione non incidesse sul relativo inquadramento di tali soggetti, affermò [4] che l'art. 1 comma 3-bis - diretto a limitare l' apporto della qualifica di amministratore ad una sola società - deve intendersi applicabile anche alle società di persone, nei casi in cui il socio qualificante sia pure amministratore. Non è chiaro, però, se tale affermazione fosse rivolta al soggetto che presti la qualifica a più società di persone come amministratore o al soggetto che, dovendo qualificare una società di capitali, trovasse impedimenti dall'essere già "amministratore qualificante" di società di persone [5].

Anche l'Agenzia delle Entrate (Direzione Regionale) intervenne sulla questione nel 2006 - e quindi a poca distanza dall'introduzione del comma 3-bis - con una risposta ad interpello fornita dalla **Direzione Regionale (DRE Emilia Romagna)** (n. 909-216/2006, prot. 909-32505/2006, del 20 luglio 2006) ritenendo che "il limite posto nell'articolo 1, comma 3-bis, D.lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, riguarda(sse) esclusivamente la qualifica di IAP e le sole società di capitali".

A sua volta il **Ministero delle Politiche Agricole**, sollecitato recentemente da apposita istanza della Regione Emilia Romagna, ha esposto il suo parere con Nota prot. 3064 del 25 maggio 2018, ritenendo che il menzionato comma 3-bis si riferisca soltanto alle società di capitali e non alle società di persone [6].

Successivamente, in data 5 luglio 2018, la Regione Emilia Romagna (Servizio Competitività delle Imprese Agricole ed Agroalimentari) ha avanzato una ulteriore richiesta di Consulenza che, per ragioni di competenza per materia, è giunta all'**Agenzia delle Entrate (Direzione centrale)**. Quest'ultima, con la sua "Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali Settore Fiscalità e Compliance delle persone fisiche", ha risposto con la "Consulenza giuridica n. 956-11/2018" [7] la quale, sviluppata ampia analisi con riferimento anche ai suddetti

precedenti, è giunta ad affermare che *“può agevolmente sostenersi che la previsione normativa - che impone che la qualifica di IAP possa essere apportata nelle società di persone esclusivamente da un socio, che assuma il rischio di una sua responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali - costituisca una circostanza idonea ad arginare il fenomeno degli IAP itineranti nelle società di persone. Alla luce delle suesposte considerazioni, quindi, si può ritenere che, inserendo nell'ordinamento il comma 3-bis del d.lgs. n. 99 del 2004 il legislatore abbia correttamente inteso contrastare il fenomeno del cd. IAP itinerante limitando lo sfruttamento e l'utilizzo “abusivo” delle società di capitali da parte di un unico amministratore IAP”*.

Si segnala che la **Regione Lombardia**, nell'ambito della sua attività di regolamentazione dell'agricoltura, ha assunto una delibera di Giunta (D.G.R. 14 ottobre 2019 - n. XI/2258 Integrazione alla D.G.R. VII/20732 del 16 febbraio 2005 «Linee guida per il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale») con cui ha stabilito *“di integrare i contenuti della d.g.r. VII/20732 del 16 febbraio 2005 «Linee guida per il riconoscimento della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale (IAP)» prendendo atto e recependo l'indirizzo interpretativo rinvenibile nei pareri di cui in premessa, prot. 0003064 del 23 marzo 2018 del Ministero delle politiche agricole, alimentari e n. 956-11/2018 dell'Agenzia delle Entrate, riguardo all'applicazione dell'art. 1 c. 3 bis del d.lgs. 99/2004, «esclusivamente alle società di capitali, in qualsivoglia forma costituite, e non anche alle società di persone»*.

Dovendo occuparsi della limitazione posta dal comma 3-bis bisogna tenere conto che questa disposizione limita l'“apporto” e non la mera presenza come componente dell'organo amministrativo di società e ciò porta a dover far emergere, in presenza di più IAP nello stesso organo, se e chi apporti la qualifica (e, per differenza, chi non la apporti); a ben vedere, ciò rileva anche nell'ipotesi di un solo IAP che non intenda *apportare* la qualifica e preferisca riservarsene l'utilizzazione per altra società. Sicché non può bastare la mera rilevazione della presenza dello stesso soggetto in veste di *amministratore di più società* a legittimare il diniego di trattamenti di favore, occorrendo, a quanto pare, che l'apporto sia stato esplicitato, se non addirittura effettivamente utilizzato, per qualificare altra società per situazioni in cui la qualifica costituisca requisito discriminante per ottenere un certo beneficio. Ad esempio, posto che un soggetto IAP abbia assunto la carica di amministratore in forza di una nomina e relativa accettazione che non menzioni la qualifica e non espliciti il suo “apporto”, la spendita e la trasmissione potrebbero manifestarsi e divenire “primo apporto” in sede di acquisto immobiliare con agevolazione PPC, territori montani ecc., oppure in occasione dell'ottenimento di un finanziamento con agevolazioni creditizie riservate ai soggetti IAP.

Non è chiaro, poi, come possa utilmente gestirsi l'accertamento della molteplicità degli apporti ai fini della discriminazione in esame, dal momento che la rilevazione della presenza in più organi di amministrazione di società non può precludere il vantaggio a tutte e per almeno una società deve restare l'efficacia dell'apporto. Un criterio pragmatico apparirebbe, piuttosto che privilegiare il momento di accettazione della carica (in cui, come detto, non sempre avviene l'esplicitazione del c.d. apporto), dare rilievo all'altro dell'utilizzazione della presenza qualificante per l'accesso ad almeno un trattamento di favore riservato agli IAP, tributario o creditizio che sia.

Ulteriore problematica sembra emergere quando l'amministratore IAP non sia soltanto “itinerante” ma anche “saltellante”, ovvero si spogli di volta in volta della carica assunta presso una società e la riassuma presso un'altra in funzione della fruizione dei trattamenti di favore, fenomeno che chiama in causa la questione della decadenza dalle agevolazioni nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale (art. 1 comma 4 e art. 2 comma 4, del D.lgs. n.99(2004) e relativamente alla quale si rinvia alle precedenti trattazioni [8].

Tornando allo specifico tema della *limitazione in rapporto ai diversi tipi sociali*, giova ricordare che sin dalla risposta a Quesito n. 17-2006/T sopra citata se ne indagò il perimetro, in vista di quello che anche nelle Ordinanze viene definito il *fenomeno “abusivo” del cd. IAP itinerante*.

In quella occasione venne evidenziato che la diversità di trattamento tra società di persone ed altre società non sembra trovare giustificazione nel (solo) regime della responsabilità illimitata del soggetto "qualificante". Si nota a tale proposito che nelle società agricole di persone (per le quali non è richiesto che il socio qualificante sia necessariamente amministratore), di norma chi fornisce la qualifica alla società risponde illimitatamente delle obbligazioni sociali (dovendo essere socio della S.N.C. oppure socio accomandatario della S.A.S.), ma è agevole evidenziare che non si tratta di elemento indefettibile (è ammissibile una limitazione della responsabilità pure riguardo alle società di persone allorché si tratti di *società semplice* ed al socio qualificante non sia attribuito ruolo di amministratore, ex art. 2267 c.c.), né di carattere esclusivo delle società di persone (anche l' *amministratore della S.A.P.A.* risponde solidalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali, salvo il *beneficium excussionis*, ex art. 2461 c.c.). Una volta scartato che il regime della responsabilità illimitata potesse di per sé giustificare la minor rigidità nel campo delle società di persone, se ne rinvenne il fondamento nella <<maggior vincolatività della posizione di socio rispetto a quella di amministratore, maggior vincolatività che è capace di colorare in modo significativo il ruolo partecipativo, facendo da remora naturale all'assunzione di una serie indeterminata di posizioni simili e di mero comodo in diverse società. Infatti, le società di persone che vogliano "disfarsi" di un socio di comodo incontrano ostacoli diversi rispetto a quelli che, per un amministratore di comodo, deve affrontare una SpA (potendo revocare l'incarico a piacimento, salvo l'obbligo di indennizzo in assenza di giusta causa, ex art. 2456 c.c.) o una Srl (per la quale la revoca dell'amministratore non richiede giusta causa, non esistendo nel suo ordinamento una regola analoga all'art. 2456 c.c.) o una cooperativa (che segue l'una o l'altra regola, a seconda della "scelta" per l'uno o l'altro ordinamento, ex art. 2519 c.c.). Se ciò è vero, l'apporto della qualifica (che nelle società di capitali e cooperative ha richiesto l'espressa imposizione del limite) non richiede nelle società di persone nessun filtro diretto a impedire le partecipazioni fittizie (a soli fini di conseguimento della qualifica in capo alla società), essendo sufficienti contro-bilanciamenti i diritti ed i doveri che discendono dalla posizione di socio e la maggiore difficoltà di "disfarsi" del socio di comodo divenuto indesiderato>>.

Per altro, una volta che si ammettesse la soluzione sposata dall'Ordinanza n.2642 (applicabilità del limite anche alle società di persone) la regola finirebbe per colpire perfino le compagini ristrette in cui due soggetti (o poco più di due) gestiscano attività agricole in varie zone o in varie specializzazioni con distinte società di persone (come nel caso trattato dall'Ordinanza n.8430, in cui la stessa persona risulta amministratrice di quattro società semplici). Situazione che non appare meritevole di essere contrastata ove risponda a criteri di separazione di attività e non alla riconducibilità degli interessi a diversi gruppi economici che si avvalgano di IAP qualificanti solo per godere dei benefici portati dalla "qualifica" altrimenti da essi non posseduta.

Ulteriori fattori portano poi a dubitare della effettiva capacità di contrasto all'*IAP itinerante* che si avrebbe applicando il comma 3-bis a tutte le società di persone, dal momento che si tratterebbe di misura, non solo non congrua nei casi appena rilevati, ma anche di facile neutralizzazione sol che al socio qualificante (ed "itinerante") non sia attribuita l'amministrazione. E su questo fronte si nota la ben diversa situazione delle società di capitali, che hanno proprio bisogno di un soggetto amministratore IAP per conseguire a loro volta lo status di IAP.

Ricapitolando, aderendo alla soluzione affermata dall'Ordinanza n. 2642, nessuna differenza di trattamento vi sarebbe tra i tipi sociali.

All'opposto, seguendo quanto stabilito dall'Ordinanza n.8430, il quadro disciplinare potrebbe così riassumersi:

- nelle società di persone non gioca alcun ruolo il comma 3-bis più volte citato, per cui una stessa persona (iscritta nella gestione previdenziale ed assistenziale corrispondente alla qualifica che

trasmetta alla società) può qualificare più società di persone, semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice (per questo ultimo tipo se socio accomandatario); anche ove la società si scinda, può mantenere il ruolo di soggetto qualificante in tutte le società beneficiarie;

- nelle società di capitali (e come socio/a, nella società cooperativa, nella quale pure è ammessa la presenza di amministratori non soci) una stessa persona (iscritta nella gestione previdenziale ed assistenziale corrispondente alla qualifica che trasmetta alla società) può assumere la carica di amministratore e qualificare mediante apporto della qualifica una società come "IAP" o come "società di coltivazione diretta" e solo allorché la qualifichi IAP l'apporto può essere a vantaggio di una sola società;

- in caso di soggetto investito di carica di amministratore in una società di capitali/cooperativa e in una società di persone, il comma 3-bis non trova applicazione (perché l'amministratore non apporta a più *società di capitali/cooperative*) ed entrambe le società ricevono utilmente l'apporto della qualifica IAP.

A questo punto sembra utile completare l'analisi con un riferimento alle *società di coltivazione diretta*, per le quali l'art. 2 comma 4-bis del D.lgs. n.99/2004 espone un mancato raccordo con la disciplina della *società IAP* nello stabilire, soltanto, che "*Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale*".

Come si vede, questa specifica provvidenza (per altro introdotta dallo stesso D.lgs. n. 101/2005 che aggiunse il comma 3-bis all'art.1) non replica limitazioni analoghe a quelle vevoli per l'IAP e quindi nessuna preclusione viene in rilievo allorché uno stesso coltivatore diretto sia socio ed amministratore di più società di "coltivazione diretta", nemmeno se si tratti di tutte società di capitali e/o cooperative.

Si consideri che si può essere *contemporaneamente* coltivatori diretti [9] e IAP e l'unica differenza che, secondo la prassi amministrativa, sarebbe rilevante per la fruizione dei trattamenti tributari di favore sarebbe l'iscrizione nell' "*relativa*" gestione previdenziale ed assistenziale" INPS (iscrizione che per altro non è testualmente richiesta al soggetto esponenziale IAP per qualificare la società IAP, ma la cui necessità si ricava dal sistema, come affermato anche dalla giurisprudenza [10]), gestione che è stata effettivamente resa distinta per le due categorie di soggetti in esame ma che nel D.lgs. n. 99/2004 è stata richiesta più semplicemente come "*gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura*" (art. 1 comma 5-bis del D.lgs. n.99/2004).

Poiché, per la società di *coltivazione diretta* (in qualunque tipo societario sia costituita) soggetto qualificante è in ogni caso un coltivatore diretto iscritto all'INPS, potrebbe accadere che un *coltivatore diretto iscritto all'INPS nella gestione "coldiretti"*, munito anche del requisito IAP ed inserito nei relativi Albi/Elenchi regionali IAP, si trovi a qualificare la società (che mirasse ad inquadrarsi tra quelle di "coltivazione diretta") esponendo la qualifica IAP e non quella di coltivatore diretto ed indicando di assumerne anche la carica di amministratore.

A questo proposito non è stato oggetto di analisi il valore da assegnare alla posizione espressa dall'Agenzia Entrate riguardo alla necessità di iscrizione dell'IAP nella gestione previdenziale ed assistenziale relativa non in una qualunque del settore agricoltura [11].

A quanto pare, detta apposita gestione comporta la corresponsione di contribuzioni maggiori di quelle previste per i coltivatori diretti e quindi appare ragionevole, per l'IAP che intenda accedere a trattamenti di favore o consentirli apportando la qualifica, che la sua posizione INPS debba essere proprio quella specifica.

Ci si chiede, però, quale sia la conseguenza di tale impostazione relativamente al coltivatore diretto che consegua anche la qualifica IAP e passi alla gestione IAP.

In particolare, ci si chiede se ciò possa impedirgli di essere soggetto qualificante di società di *coltivazione diretta* anche quando fosse iscritto nel Registro delle Imprese come piccolo imprenditore-coltivatore diretto, dal momento che la sua posizione previdenziale non corrisponderebbe, alla lettera, alla previsione del suddetto comma 4-bis (che richiede il *coltivatore diretto, iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale*).

Si nota, allora, come questo risultato sia addirittura contrario alla *ratio* delle previsioni in materia, che non muove da una netta separazione di categorie impedendone la cumulabilità ma mira a favorire il corretto inquadramento previdenziale, come è comprovato, altresì, proprio da quella previsione dell'art. 1 comma 5-bis del D.lgs. n.99/2004 che pretende semplicemente l'iscrizione nella "*gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura*" (art. 1 comma 5-bis del D.lgs. n.99/2004). Risulta quindi preferibile ritenere che l'iscrizione nella gestione IAP possa legittimare anche l'utile apporto della qualifica di coltivatore diretto.

Giampiero Petteruti

[1] "Ai sensi del comma 3-bis, aggiunto dal D.lgs. n. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, "La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società". Ritiene il Collegio che al limite di cui al suddetto comma 3-bis debba essere riconosciuta una portata generale, nel senso che lo stesso debba trovare applicazione sia per le società di persone che per quelle di capitali."

[2] "la limitazione di cui all'art. 1 comma 3-bis, D.lgs. 99/2004, può valere solo per le società di capitali e non per quelle di persone, non potendosi, in mancanza di alcuna previsione in tal senso, estendere a queste ultime il disposto di cui all'art. 1, comma 3-bis."

[3] "3. Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) 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;

b) nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;

c) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale."

[4] INPS, Circ. n.48 del 24.3.2006, paragrafo 3.

[5] Segnala la dubbiosità della questione V. LA PECCERELLA, Quesito Tributario n. 1026-2014/T, *Società agricola semplice – apporto della qualifica di iap da parte del socio amministratore di società semplice - agevolazione per la proprietà contadina*, in CNN Notizie dell'8 settembre 2015.

[6] Il generico riferimento del parere alle società di capitali, in qualsivoglia forma costituite, sembra consentirne l'estensione alle cooperative, che altrimenti sarebbero state del tutto trascurate in quella trattazione.

[7] Quindi successiva agli avvisi di liquidazione delle Agenzie provinciali oggetto delle controversie giunte all'attenzione della Cassazione.

[8] V. Studio n. 67/2005/T, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il d.lgs 27 maggio 2005 n. 101. Aspetti tributari*, paragrafo 8, in BDN e in CNN Notizie del 21.5.2004, nonché in www.notariato.it.

[9] Sembrerebbe che per tali debbano intendersi i titolari di impresa agricola ed in questo campo non vi sono previsioni per l'aspirante coltivatore diretto, ovvero per chi, non ancora tale, miri a divenirlo entro un certo termine. Nemmeno vale una previsione come quella dell'IAP, secondo cui <<l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale>>. In proposito si nota dapprima che dovrebbe valutarsi diversamente la situazione del coltivatore diretto che "trasmigri" nella società conferendo la propria azienda e ne continui in tal forma la conduzione, perché se si pretendesse la perpetuazione della sua personale titolarità dell'impresa a pena della perdita del carattere di "coltivatore diretto" (e conseguente perdita da parte della società di coltivazione diretta del soggetto qualificante), si vanificherebbe proprio lo scopo della disposizione di incentivare la formazione di efficienti forme organizzative. Ma bisogna dire di più, perché la titolarità dell'impresa non risulta un presupposto indispensabile per poter accedere alla posizione di "coltivatore diretto iscritto nella relativa gestione previdenziale", posto che coltivatori sono considerati anche i componenti della famiglia coltivatrice e come tali sono ammessi all'iscrizione previdenziale ed assistenziale INPS dei Coltivatori diretti.

Va poi evidenziato che relativamente all'impresa familiare nel solo campo agricolo prevale la tendenza, anche giurisprudenziale, a ricostruire la conduzione familiare proprio in termini di impresa collettiva, pur con due diverse impostazioni che riconducono il fenomeno ora all'impresa collettiva non societaria, ora alla società semplice. Come dire che la famiglia coltivatrice va intesa quale comunione d'impresa, salvo precisare se essa dia origine ad una società o ad uno speciale organismo associativo "non societario". Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte bisogna considerare la peculiare natura giuridica dell'impresa familiare coltivatrice, la cui matrice collettiva si desume dal modo di disporre dell'art.48 della legge 1982 n.203. La configurazione dell'istituto che se ne ricava rende l'impresa familiare coltivatrice equiparabile alla forma più elementare di schema di esercizio dell'impresa collettiva. In ogni caso, pur qualificando il collaboratore familiare come coltivatore diretto, bisogna aggiungere, per poterlo ammettere al trattamento PPC, il requisito "previdenziale" preteso dalla normativa senza eccezione alcuna. Cfr. Cassazione civile, sez. lav., 4/10/2013 n. 22732; Cassazione civile sez. III 20/01/2006 n. 1099; Cassazione civile sez. III 20/05/1998 n. 5029; Tribunale Parma 28/01/2015 n.84; F. PROSPERI, *Impresa familiare*, in Il Codice Civile Commentario - Schlesinger, Milano, 2006, 40. Contrario ad attribuire all'impresa familiare agricola natura collettiva L. RUSSO, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, Padova, 1994, 252.

[10] Cassazione civile sez. trib., 05/02/2020, (ud. 20/11/2019, dep. 05/02/2020), n.2644.

[11] Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-05145, in http://documenti.camera.it/_dati/leg14/lavori/bollet/200602/0207/HTML/06/frame.htm e S.CANNIZZARO, *Condizioni per l'accesso degli imprenditori agricoli professionali alle agevolazioni tributarie previste per i coltivatori diretti e correlative cause di decadenza*, in CNN Notizie del 14.2.2006.

Ordinanza n. 2642 del 5 febbraio 2020 (ud. 20 novembre 2019) della Cassazione Civile, Sez. V

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente
Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere
Dott. D'ORIANO Milena - rel. Consigliere
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23954/2015 R.G. proposto da:

T.C.V. s.r.l., società agricola, in persona del legale rapp.te p.t., elett.te domiciliato in Roma, (OMISSIS) presso lo studio dell'avv. A.P., unitamente agli avv.ti E.C., L.C. e P.L., che lo rapp.tano e difendono come da procura in calce al ricorso;

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elett.te domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende, ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 449/24/15 della Commissione Tributaria del Piemonte, depositata in data 22/4/2015, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20 novembre 2019 dalla Dott.ssa Milena d'Oriano.

RITENUTO

CHE:

1. con sentenza n. 449/24/15, depositata in data 22 aprile 2015, non notificata, la Commissione Tributaria del Piemonte rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 41/6/2013 della Commissione Tributaria di Alessandria, con compensazione delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, versata in misura fissa, in applicazione dell'agevolazione di cui al D.lgs. n. 99 del 2004, per le società agricole con imprenditore agricolo professionale, in sede di registrazione di un atto del (OMISSIS), con cui la società aveva acquistato alcuni terreni agricoli siti nel Comune di (OMISSIS), che l'Agenzia delle Entrate, previo disconoscimento dell'agevolazione per avere l'amministratore della stessa, sig. S.V., già conferito la sua qualifica di IAP alla società agricola T.B. S.S., aveva recuperato in misura dell'1% del valore dei terreni oggetto di compravendita;
3. la CTP aveva respinto il ricorso e disatteso la tesi della contribuente secondo cui il divieto di apportare la qualifica di IAP a più di una società, di cui al D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, operasse solo in relazione alle società di capitali;
4. la CTR aveva confermato la decisione di primo grado rilevando che nelle società di persona i soci sono pure amministratori;
5. avverso la sentenza di appello, la società agricola T.C.V. s.r.l., ha proposto ricorso per cassazione, consegnato per la notifica in data 2 ottobre 2015, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

1. con un unico motivo la società ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo che la

finalità antielusiva della norma ne giustificherebbe l'applicazione con esclusivo riferimento alle società di capitale, ove l'amministratore può essere anche un terzo, e quindi un mero prestanome, a differenza delle società di persona, ove l'amministratore deve essere necessariamente anche un socio; rileva altresì che, nella specie, doveva comunque escludersi l'applicabilità della norma, in quanto la T.B. SS, in data antecedente agli acquisti, aveva cessato ogni attività agricola per aver conferito l'intera azienda in altra società, a sua volta conferita ad una società finanziaria ricevendone in cambio una partecipazione.

OSSERVA CHE:

1 Il ricorso non merita accoglimento.

1.1 In base al D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 1, "è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del Reg. (CE) del Consiglio, del 17 maggio 1999, n. 1257 del 1999, art. 5, dedichi 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 ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro".

Stabilisce poi il comma 3, che anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali, a condizione che "lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.," e nel caso di società di persone, di cui alla lett. a), "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", mentre, nel caso di società di capitali o cooperative, di cui alla lett. c), "quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

Ai sensi del comma 3-bis, aggiunto dal D.lgs. n. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, "La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società".

1.2 Ritiene il Collegio che al limite di cui al suddetto comma 3-bis debba essere riconosciuta una portata generale, nel senso che lo stesso debba trovare applicazione sia per le società di persone che per quelle di capitali.

Depongono in tal senso il dettato letterale della norma, la sua collocazione sistematica e la ratio della disposizione.

Sul piano della stretta interpretazione letterale rileva che la norma si riferisce genericamente alle società tout court, senza alcuna ulteriore specificazione limitativa; il comma è stato poi aggiunto in coda al comma 3, relativo ai requisiti richiesti per tutti i tipi di società, e non in aggiunta alla sola lett. c), che fa esclusivo riferimento alle società di capitali.

Quanto alla ratio della disposizione, indubbiamente finalizzata ad evitare un utilizzo fraudolento delle agevolazioni ad opera di amministratori muniti della qualifica di IAP, non si vede per quale motivo tale finalità anti abusiva debba essere perseguita solo nei confronti delle società di capitali e non anche di quelle di persona.

Se infatti è vero che nelle società di persona gli amministratori ai sensi degli artt. 2257 e 2258 c.c., debbono essere anche soci, è tuttavia possibile che vi siano anche soci che non siano amministratori; se indubbiamente nelle società di capitali vi è il rischio che la qualifica di amministratore venga attribuita ad un soggetto terzo quale "mero prestanome", nelle società di persone spesso la compagine societaria effettiva si riduce al solo amministratore-socio, mentre gli altri soci partecipano solo fittiziamente all'attività societaria.

Laddove la qualifica di IAP sia conferita da un amministratore, sia esso di una società di persona che di una società di capitali, la legge pone un espresso divieto di cumulo al fine di accentuare quel collegamento diretto tra la persona fisica-amministratore e l'oggetto sociale, e garantire effettività ai vincoli di tempo-lavoro e di reddito, di cui allo cit. art., comma 1, che costituiscono i presupposti dell'agevolazione, e per i quali non rilevano gli aspetti attinenti alla responsabilità patrimoniale del socio-amministratore.

La normativa in esame ha infatti inteso affermare una equiparazione tra "IAP-persona fisica" e "IAP-società" riconoscendo ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie a condizione che l'apporto personale assicurato dal possesso della qualifica non venga snaturato dallo schermo societario; le agevolazioni in questione, del resto, non sono riconosciute a tutti gli imprenditori agricoli professionali (persone fisiche o società), ma solo a quegli imprenditori agricoli professionali che risultino iscritti alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura sicché detto requisito deve sussistere in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (Vedi ad es. Cass. n. 10542 del 2017).

1.3 Nè può assumere rilevanza la circostanza che la società cui lo stesso amministratore S. aveva già conferito la sua qualifica abbia conferito la sua azienda agricola ad una società finanziaria, dal momento che, risultando ancora esistente ed attiva, la stessa è in astratto e formalmente ancora idonea ad usufruire delle agevolazioni in questione, a fronte di situazioni di mero fatto mutevoli e non suscettibili di immediata verifica.

2. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso va rigettato.

2.1 La novità della questione controversa giustifica la compensazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

(OMISSIS)

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese.

(OMISSIS)

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2020

Ordinanza n. 8430 del 30 aprile 2020 (ud. 22 gennaio 2020) della Cassazione Civile, Sez. V

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere

Dott. PEPE Stefano - rel. Consigliere

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30217/2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (OMISSIS)), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata - ricorrente -

Contro

T.R.S. Società Agricola Semplice, in persona del legale rappresentante P.E., rappresentata e difesa dall'avv.to G.I. ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in Roma, (OMISSIS) - controricorrente -

avverso la sentenza n. 2935/39/14 della Commissione tributaria Regionale del Lazio, depositata l'08/05/2014;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/01/2020 dal Consigliere Dott. Pepe Stefano.

1. Con avviso di rettifica e liquidazione di imposta, l'Agenzia dell'entrate revocava le agevolazioni fiscali di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa, Parte prima, allegata, art. 1, Nota 1, relativa all'imposta di registro nella misura fissa di cui aveva beneficiato la contribuente nell'acquisto di un terreno agricolo con atto stipulato il 10/5/2007; agevolazione prevista a favore, tra gli altri, degli imprenditori agricoli a titolo principale (IAP). L'avviso, in particolare, si fondava sulla violazione del D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, secondo cui la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) può essere apportato dall'amministratore ad una sola società. In particolare, l'avviso si fondava sul fatto che la P.E. risultava amministratrice della società "T.R.S. Soc Agricola Semplice" nonché amministratrice di altre tre società: "T.d.G. Società Agricola semplice", "A.C. di P.B.P. Società Semplice", "B.&Co Società in nome collettivo".

2. La contribuente impugnava l'avviso di liquidazione.

3. La CTR, con sentenza n. 2935/39/14, depositata l'08/05/2014, riformava la sentenza di primo grado e, per l'effetto, accoglieva il ricorso proposto dalla contribuente rilevando che nel caso di specie rilevava la circostanza che si era in presenza di una società di persone rispetto alla quale non era applicabile il limite di cui al D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis.

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia dell'entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

4. La T.R.S. ha depositato controricorso.

5. In prossimità della camera di consiglio la contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. La ricorrente deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa, Parte I, art. 1 e del D.lgs. n. 99 del 2004, artt. 1 e 2.

In particolare, la ricorrente ritiene che la CTR non ha correttamente applicato il D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3-bis, laddove essa stabilisce che ogni amministratore può apportare la qualifica di IAP ad una sola società, dovendosi intendere tale limitazione riferita non solo alle società di capitali ed alle società cooperative ma anche alle società di persone. Diversamente opinando, secondo l'Agenzia delle Entrate, un singolo soggetto in possesso della qualifica di IAP potrebbe far riconoscere ad un numero indiscriminato di società i benefici fiscali in esame con conseguente violazione della ratio ad essi collegati.

3. Il motivo del ricorso non è fondato.

La questione rimessa al Collegio è se, in materia di agevolazioni tributarie previste dal D.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma della L. 7 marzo 2003, n. 38, art. 1, comma 2, lett. d), f), g), l), e)), il socio in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) possa attribuire quest'ultima ad un'unica società.

Va osservato che la L. n. 604 del 1954 ha previsto delle agevolazioni tributarie per una serie di atti posti in essere per la formazione e per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina. Tale disciplina è stata, poi, integrata da successivi provvedimenti legislativi che hanno, tra l'altro, prorogato i suddetti benefici originariamente stabiliti per gli atti stipulati fino al 20.3.1957.

La condizione soggettiva per l'applicazione delle agevolazioni è che l'acquirente, il permutante, l'enfiteuta, dedichi abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra (L. n. 604 del 1954, art. 2) e che ciò sia attestato da un certificato dell'Ispettorato provinciale agrario competente per territorio (L. n. 604 del 1954, art. 3). In sostanza, deve trattarsi di persona avente la qualifica di coltivatore diretto ossia di soggetto che direttamente e abitualmente si dedica alla coltivazione dei fondi o all'allevamento e al governo del bestiame (L. n. 590 del 1955, art. 31).

Per effetto del D.lgs. n. 99 del 2004, artt. 1 e 2, le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite a favore delle persone fisiche in possesso di coltivatore diretto sono state riconosciute anche a favore dell'imprenditore agricolo professionale nonché delle società agricole in esso indicate. In particolare, per effetto del D.lgs. n. 99 del 2004, si è voluta sviluppare la forma societaria nel mondo dell'agricoltura mediante la previsione della società agricola, la quale non costituisce una nuova forma societaria, bensì un adattamento di quelle già esistenti.

Il D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 1, indica l'imprenditore agricolo professionale (IAP), in "(...) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi 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 ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro", precisando il successivo comma 3 che si definiscono società agricole IAP le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, che abbiano all'interno della propria compagine societaria almeno uno IAP e, in particolare: nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di IAP (nelle S.a.s. 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. Il successivo comma 3-bis, introdotto con il D.lgs. n. 101 del 2005, art. 1, comma 2, lett. c), stabilisce che "la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società".

Le società agricole possono, quindi, essere costituite nella forma di società di persone (società semplici, s.n.c. o s.a.s.), società di capitali (s.r.l. o s.p.a.) e cooperative, e per essere qualificate come tali devono essere sempre presenti tre requisiti: due, di carattere formale, riguardano il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto, mentre il terzo requisito, di natura sostanziale, riguarda le persone dei soci o degli amministratori. Il primo requisito è che la società deve avere come oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse ex art. 2135 c.c. (art. 2); il secondo è che esse devono qualificarsi come società agricola (art. 2); il terzo si differenzia in base al modello societario prescelto, laddove nel caso di società di persone almeno uno dei soci deve essere in possesso della qualifica di IAP, diversamente, nel caso di società in accomandita semplice (s.a.s.) almeno un socio accomandatario deve essere qualificabile come IAP, mentre nelle società di capitali deve possedere il requisito di IAP almeno un amministratore. Per le società cooperative, occorre che almeno un amministratore, che sia anche socio, abbia la qualifica di IAP (art. 1).

Da tale quadro normativo si evince che la limitazione di cui all'art. 1 comma 3-bis, cit. può valere solo per le società di capitali e non per quelle di persone come quelle (di persone) di cui risulta socia la P., non potendosi, in mancanza di alcuna previsione in tal senso, estendere a queste ultime il disposto di cui all'art. 1, comma 3-bis.

In ordine all'ambito applicativo di tale ultima disposizione l'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna a seguito di interpello n. 909-32505/2006 ha precisato che la disposizione in esame "presenta un campo di applicazione circoscritto alle società di capitali e non anche alle società di

persone", confermando sul punto analoga precedente interpretazione da parte del Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali.

Tale interpretazione è conforme alla ratio della norma, avendo il legislatore, con l'introduzione del comma 3-bis cit. ad opera del D.lgs. n. 101 del 2005, voluto evitare che un soggetto in possesso della qualifica di IAP assumesse il ruolo di amministratore in più società di capitali con conseguente sfruttamento di tale tipologia societaria, dando così luogo al fenomeno "abusivo" del cd. IAP itinerante. Il medesimo fenomeno abusivo non risulta altrettanto agevolmente perseguibile per mezzo delle società di persone, dal momento che la relativa disciplina prevede, al riguardo, un requisito diverso; vale a dire che la persona fisica IAP acquisisca la qualifica di socio responsabile personalmente e solidalmente delle obbligazioni sociali. In particolare, con riguardo alle società semplici, l'art. 2267 c.c., prevede, in via sussidiaria, che "per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci". Inoltre, nella società in nome collettivo, a norma dell'art. 2291 c.c. tutti i soci rispondono ed illimitatamente per le obbligazioni sociali, ed il patto contrario non ha effetto nei confronti dei terzi. Con riferimento alle società in accomandita semplice, il D.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3, richiede espressamente che il riconoscimento della qualifica di IAP possa essere apportato unicamente da un socio accomandatario che sia in possesso di tale qualifica. Dal delineato quadro normativo possono desumersi ulteriori elementi utili a comprendere le motivazioni per le quali il fenomeno abusivo del cd. IAP itinerante sia riferibile essenzialmente alle società di capitali, costituendo il rischio di una sua responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali, una circostanza idonea ad arginare il fenomeno degli IAP itineranti nelle società di persone.

La CTR ha, quindi, correttamente applicato le norme sopra indicate riconoscendo in capo alla società ricorrente la qualifica di IAP. 6. La particolarità della questione costituisce giusto motivo per la compensazione delle spese del giudizio, nonchè ragione per ritenere evidentemente insussistenti i presupposti per l'accoglimento della domanda di condanna ex art. 96 c.p.c. avanzata dalla contribuente.

P.Q.M.

La Corte: Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 30 aprile 2020

Giampiero Petteruti

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Giulio Biino

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT