

Decade dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni montani la società i cui soci non sono imprenditori agricoli

I

Cass. Sez. Trib. 17 febbraio 2016, n. 3107 - Chindemi, pres.; Meloni, est.; Fuzio, P.M. (conf.) - Agrilife Società Agricola s.a.s. (avv.ti Stefanori e Castaldo) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Perugia 24 giugno 2009)

Al fine di usufruire delle agevolazioni previste dall'art. 9 del d.p.r. n. 601/1973, l'acquirente di terreni montani deve rivestire la qualità di coltivatore diretto, secondo le leggi in materia. In mancanza dei requisiti richiesti dalla norma non è consentito usufruire dei benefici invocati nell'atto di acquisto da parte di una società agricola i cui soci, al momento della stipula, non rivestivano la qualifica di coltivatore diretto atteso che le norme introdotte con il d.lgs. n. 99/2004, con il quale è stata istituita la figura dello LAP, hanno carattere innovativo per cui non possono estendersi alle provvidenze fiscali destinate agli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale. Conseguentemente la citata normativa non si applica agli atti stipulati anteriormente alla sua entrata in vigore né rileva riguardo ai benefici funzionali al riordino della piccola proprietà contadina.

(Omissis)

FATTO

Con avviso di liquidazione notificato in data 11 luglio 2006 l'Ufficio contestava alla società Agrilife Società agricola s.a.s. la decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui al d.p.r. n. 601 del 1973, art. 9, richieste consistenti nell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale a favore della piccola proprietà contadina sul presupposto che, contrariamente a quanto dichiarato, la società ed i soci non rivestivano la qualità di imprenditore agricolo.

La società proprietaria del terreno impugnava davanti alla Commissione tributaria provinciale di Perugia l'atto impositivo.

La Commissione tributaria provinciale di Perugia respinse il ricorso della contribuente con sentenza confermata, su ricorso da parte della società dalla C.T.R. dell'Umbria.

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria ha proposto ricorso per cassazione la Agrilife società agricola s.a.s. con due motivi e la Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso la ricorrente Agrilife società agricola s.a.s. lamenta violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 601 del 1973, art. 9, comma 2, in riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 3, in quanto secondo i giudici di appello la qualifica di imprenditore agricolo professionale al fine delle agevolazioni fiscali doveva sussistere al momento della stipula dell'atto di acquisto mentre, al contrario, era sufficiente ottenere la predetta qualifica entro 24 mesi dalla data di trasferimento dei terreni agricoli d.lgs. n. 99 del 2004, ex art. 1, comma 5 *ter*, come modificato da d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101 (in *G.U.* 15 giugno 2005, n. 137).

Con il secondo e terzo motivo di ricorso la ricorrente lamenta omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 4 e 5, in quanto il giudice ha omesso di motivare, in violazione del d.p.r. n. 131 del 1986, artt. 52, 41, 42, in ordine all'inapplicabilità alla fattispecie delle agevolazioni richieste di cui alla legge n. 97 del 1994, ex art. 1, comma 5 *ter* e legge n. 604 del 1954.

Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

Infatti secondo Sez. V, sentenza n. 22001 del 17 ottobre 2014 «In tema d'imposta di registro, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, art. 9, l'acquirente deve rivestire la qualità di coltivatore diretto, senza che sia necessaria l'esclusività o la prevalenza di tale attività rispetto alle altre eventualmente esercitate, che, quindi, restano irrilevanti, a meno che da esse non si ricavi, sotto il profilo probatorio, l'impossibilità della coltivazione del fondo. In ogni caso, la prova della qualità di coltivatore diretto può essere fornita con qualsiasi mezzo dal contribuente ed il relativo accertamento costituisce una valutazione di fatto riservata al giudice del merito». All'atto di acquisto pertanto la società non poteva beneficiare delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, art. 9, in quanto non rivestiva come persona giuridica la qualità di coltivatore diretto.

A tale proposito la società afferma che avendo acquistato con atto registrato in data 30 luglio 2004, aveva richiesto l'inserimento della denominazione di «società agricola» nella ragione sociale (effettuato in data 19 aprile 2005) ed aveva provato

documentalmente l'attestazione di imprenditore agricolo professionale rilasciata dalla competente comunità montana per l'anno 2006 in capo ai due soci P.P. e C.A.

Tuttavia in ordine all'estensione all'imprenditore agricolo professionale in forma societaria si è espressa Sez. V, sentenza n. 5378 del 7 marzo 2014 «In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, che parifica il trattamento fiscale, in materia di imposizione indiretta e creditizia, tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società di cui all'art. 1, comma 3, del medesimo decreto, qualificate come imprenditori agricoli professionali, ha carattere innovativo e non supera i confini delle provvidenze fiscali destinate agli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale, sicché non si applica agli atti stipulati anteriormente alla sua entrata in vigore né rileva riguardo ai benefici funzionali al riordino della piccola proprietà contadina».

Pertanto deve essere confermata la decisione della C.T.R. secondo la quale la mancanza dei requisiti richiesti dalla norma invocata all'epoca di stipula dell'atto di acquisto non consente di applicare le norme fiscali agevolative invocate.

Per quanto sopra il ricorso deve essere respinto.

Ricorrono giusti motivi per compensare fra le parti stante l'evolversi della vicenda processuale, le spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

II

Cass. Sez. Trib. 17 febbraio 2016, n. 3108 - Chindemi, pres.; Meloni, est.; Fuzio, P.M. (conf.) - B.T. ed a. (avv.ti Camici e Casadei) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Bologna 9 febbraio 2010)

È del tutto logico e coerente con la legge n. 604/1954 la decadenza dalle agevolazioni in caso di successione mortis causa qualora gli eredi non coltivino il fondo ricevuto, posto che la legge non sembra consentire eccezioni non espressamente contemplate. Poiché l'erede succede al de cuius a titolo universale, lo stesso subentra anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva di divieto di alienazione del bene nel termine di legge, a nulla rilevando che la vendita possa essere determinata dall'impossibilità per l'erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore, escludente la decadenza, soltanto un evento che agisca in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente.

(Omissis)

FATTO

Con atto di compravendita in data 9 aprile 1992 B.A., padre degli odierni ricorrenti G., T. e N. suoi eredi, aveva acquistato un appezzamento di terreno agricolo usufruendo delle agevolazioni fiscali di cui alla l. 6 agosto 1954, n. 604. Alla sua morte ereditavano il fondo i tre figli nessuno dei quali era coltivatore diretto tanto che lo cedevano in affitto a M.M. imprenditrice agricola e moglie di uno di loro.

Con avviso di liquidazione notificato in data 5 maggio 2006 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Cesena contestava agli eredi di B. A. la decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604 e liquidava l'imposta di registro ed ipotecaria con relativi interessi e sanzioni.

I contribuenti impugnavano l'avviso di rettifica e liquidazione davanti alla Commissione tributaria provinciale di Forlì la quale accolse il ricorso in ragione del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11.

Su ricorso in appello dell'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. dell'Emilia riformava la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia hanno proposto ricorso per cassazione gli eredi di B.A. con due motivi e la Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

I ricorrenti hanno depositato memoria.

DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione della legge n. 604 del 1954, art. 7 in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto il giudice di appello ha ritenuto che gli eredi avessero l'obbligo di coltivare personalmente il fondo agricolo per poter usufruire delle agevolazioni fiscali concesse al loro dante causa. In realtà il vincolo imposto dalla legge n. 604 del 1954, art. 7 di coltivare il fondo ha natura essenzialmente personale e si estingue con la morte del coltivatore diretto.

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11 in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto il giudice di appello ha negato l'applicabilità del d.lgs. 30 giugno 2001, n. 228, art. 11 perché l'evento morte, causa della decadenza delle agevolazioni, si era verificato prima dell'entrata in

vigore del d.lgs. 30 giugno 2001, n. 228.

Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

In ordine al primo motivo di ricorso infatti la l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 intitolata modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina (*G.U.* n. 182 del 11 agosto 1954) recita: «Decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente.

Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, di cui all'art. 1, comma 1 l'acquirente il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, aliena volontariamente la casa o la concede in locazione o la adibisce ad uso diverso da quello stabilito da detta disposizione. Nelle ipotesi contemplate dai due commi precedenti, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta è tenuto al pagamento dei tributi ordinari. L'accertamento delle circostanze per le quali si verifica la decadenza stabilita dal presente articolo è fatto su invito dell'Amministrazione finanziaria o anche direttamente dall'Ispettorato provinciale agrario, il quale deve comunicare all'Intendenza di finanza i risultati degli accertamenti a tale fine effettuati».

Pertanto è proprio la stessa disposizione di legge a prevedere che qualora l'acquirente di un immobile rurale non eserciti un'attività agricola il bene perda le caratteristiche di ruralità nel momento in cui viene stipulata la vendita, per la mancanza delle condizioni soggettive dell'acquirente e, ai fini dell'imposta di registro, non può tenersi conto dell'originario carattere rurale del fabbricato.

Secondo Sez. V, sentenza n. 25560 del 3 dicembre 2014 «Ai fini della determinazione dell'imposta di registro, non può tenersi conto dell'originario carattere rurale del fabbricato qualora l'acquirente non eserciti un'attività agricola, sicché, in conseguenza della carenza, da parte sua, dei requisiti soggettivi, il bene perde, al momento della vendita, le caratteristiche di ruralità». Appare quindi del tutto logico e coerente al sistema la decadenza dalle agevolazioni anche in caso di successione *mortis causa* qualora gli eredi non coltivino il fondo ricevuto, posto che la legge non distingue tra le differenti ipotesi né sembra consentire eccezioni non espressamente contemplate. Depone in tal senso Sez. V, sentenza n. 1546 del 3 febbraio 2003 secondo cui: «La decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina che, a norma della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 colpisce l'acquirente il quale, prima del termine decennale stabilito, "aliena volontariamente" il bene acquistato, si verifica anche nel caso in cui l'alienazione sia disposta dall'erede del beneficiario. Più in particolare, poiché l'erede succede al *de cuius* a titolo universale, subentrando anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva di divieto di alienazione del bene nel detto termine, a nulla rileva che la vendita sia stata determinata dall'impossibilità per l'erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore escludente la decadenza soltanto un evento che agisca in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente».

Che secondo motivo occorre considerare Sez. Un., sentenza n. 2060 del 28 gennaio 2011 in ordine alla riduzione del vincolo di indisponibilità da dieci a cinque anni d.lgs. n. 228 del 2001, *ex* art. 11 con estensione retroattiva a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 ha statuito: «In tema di agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, previste dalla l. 6 agosto 1954, n. 604, la riduzione da dieci a cinque anni del termine, scaduto il quale il fondo acquistato con le predette agevolazioni può essere rivenduto senza decadere dai predetti benefici, operata dal d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 si estende retroattivamente a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 (data di entrata in vigore del provvedimento), anche se sotto la vigenza del precedente vincolo decennale si siano verificati entrambi i fatti giuridici, dell'acquisto e della cessione, che comportano la decadenza, non tanto perché quest'ultima, nel sistema della legge n. 604 cit., costituisce una sorta di "sanzione-impropria", con conseguente applicazione retroattiva della norma più vantaggiosa per il contribuente quale espressione del principio del *favor rei*, quanto perché l'art. 11 cit., facendo riferimento "anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto" (comma 5), prende in considerazione il solo fatto dell'acquisto, senza porre altre condizioni che non sia quella, ricavabile dal sistema, del consolidamento del rapporto tributario, qualora nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento e/o liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione o per sopravvenuto giudicato favorevole all'Agenzia delle Entrate».

Pertanto qui la morte è avvenuta il 2 novembre 1995 a distanza di poco più di tre anni dalla stipula dell'atto del 28 aprile 1992. L'atto è antecedente di cinque anni dalla data di entrata in vigore del d.lgs. 30 giugno 2001, n. 228, art. 11. Tuttavia non sono stati rispettati nemmeno i cinque anni tra la registrazione del contratto e la data del decesso previsti dall'art. 11 che risulta quindi inapplicabile.

Per quanto sopra devono essere respinto il ricorso mentre appare equo, stante l'evolversi complessivo della vicenda, compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

(*Omissis*)

Decade dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni montani la società i cui soci non sono imprenditori agricoli

Le disposizioni della legge n. 604/1954, recante agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina, hanno trovato applicazione fino al 31 dicembre 2009, per effetto della proroga prevista dall'[art. 2, comma 8, della legge n. 203/2008](#). Sono state ulteriormente differite al 31 dicembre 2010 dall'[art. 2, comma 4 bis](#), del d.l. n. 194/2009 e, infine, confermate dall'[art. 1, comma 609](#), della legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014).

L'attuale disciplina è del tutto autonoma rispetto alla precedente legge n. 604/1954 in quanto sono mutati i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per il conseguimento delle medesime agevolazioni.

Non trovano, invece, più riscontro le agevolazioni previste dall'[art. 9 del d.p.r. n. 601/1973](#) per l'acquisto di fondi rustici in territori montani fatti a scopo di arrotondamento e accorpamento di proprietà diretto coltivatrici, singole o associate, per effetto dell'abrogazione di alcune leggi speciali, operata dall'[art. 10 del d.lgs. n. 23/2011](#) e dall'[art. 1, comma 609](#), della legge n. 147/2013 (di stabilità per l'anno 2014), conseguente alla revisione delle aliquote dell'imposta di registro relativa ai trasferimenti immobiliari ([art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986](#))¹.

Permane comunque il contenzioso, pendente presso i vari gradi di giudizio, riguardante casi di decadenza dalle agevolazioni richieste ai sensi delle norme citate. Alcuni di questi, sono giunti al vaglio dei giudici di legittimità, a seguito del ricorso per cassazione presentato dalle parti interessate.

Di particolare interesse, quindi, le sentenze n. 3107 e 3108, del 17 febbraio 2016, che ribadiscono principi della giurisprudenza già consolidati e che sono in esse richiamati.

La prima controversia, sulla quale si è pronunciata la Suprema Corte, riguarda una società agricola s.a.s. che, nel 2004, aveva acquistato un terreno montano invocando le agevolazioni fiscali previste dall'[art. 9 del d.p.r. n. 601/1973](#)². L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava, nel 2006, un avviso di liquidazione per il recupero delle normali imposte sul presupposto che, contrariamente a quanto dichiarato, la società ed i soci non rivestivano, al momento della stipula, la qualità di imprenditore agricolo. Il ricorso ed il successivo appello della società erano respinti dalle rispettive Commissioni tributarie provinciale e regionale.

Nel ricorso per cassazione, confermando un indirizzo costante della giurisprudenza, i giudici di legittimità hanno sottolineato, in via preliminare, che per usufruire delle agevolazioni previste dall'[art. 9 del d.p.r. n. 601/1973](#), l'acquirente di terreni montani doveva rivestire la qualità di coltivatore diretto, secondo le leggi in materia.

Tale riferimento come chiarito con l'ordinanza n. 228 dell'11 gennaio 2016 relativa ad una controversia

¹ A decorrere dall'anno 2014, non possono essere più invocate le agevolazioni riguardanti:

- la costituzione del compendio unico nei territori delle comunità montane ([art. 5 bis](#), della legge n. 97/1994);
- la costituzione del compendio unico in territori diversi dalle zone montane (combinato disposto dall'[art. 5 bis](#) della legge n. 97/1994 e [art. 5 bis](#) del d.lgs. n. 228/2001);
- l'acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali [[art. 7, comma 4, lett. b\)](#) della legge n. 984/1977];
- l'imprenditoria agricola giovanile ([art. 14, comma 5](#), della legge n. 441/1998).

Essendo venute meno le agevolazioni previste, ai fini dell'imposta di registro, dalle suddette leggi speciali, l'acquirente dei terreni agricoli (CD o IAP) in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi ed iscritto nella relativa gestione previdenziale potrà usufruire comunque delle agevolazioni previste dall'[art. 2, comma 4 bis](#), del d.l. n. 194/2009 in materia di piccola proprietà contadina. In caso contrario si applicherà l'aliquota più elevata dell'imposta di registro nella misura del 15 per cento (con un minimo di 1.000 euro).

² Nei territori montani i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

di contenuto analogo³ era da porre in relazione all'art. 31 della legge n. 590/1965, il quale, nel definire il coltivatore diretto, si limitava a stabilire che la forza lavoro del coltivatore e della sua famiglia doveva costituire almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, senza prescrivere, al contempo, l'esclusività o la prevalenza dell'attività coltivatrice rispetto ad altre eventualmente esercitate, né prevedere comparazioni di sorta tra i redditi ritratti da ciascuna delle attività svolte⁴.

Queste ulteriori attività potevano avere una rilevanza indiretta quando impedivano la possibilità di un effettivo esercizio dell'attività di coltivazione del fondo, laddove la secondarietà o la sussidiarietà di tale attività rispetto alle altre, è, di per sé, del tutto irrilevante⁵.

Pertanto, la qualità di coltivatore diretto, nel senso ora precisato, necessaria per il godimento dei benefici in esame, poteva essere provata con qualunque mezzo dal contribuente che invocava il beneficio⁶, ed il relativo accertamento costituiva una valutazione di fatto, riservata, in quanto tale, al giudice del merito e censurabile, in sede di legittimità, solo, per vizio di motivazione.

Sul punto, la Cassazione, ha rilevato che nella fattispecie all'atto di acquisto, la società non rivestiva, come persona giuridica, la qualità di coltivatore diretto per cui non poteva beneficiare delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 9 del d.p.r. n. 601/1973 per i terreni montani.

Riguardo poi all'eccezione sollevata dalla ricorrente che aveva richiesto l'inserimento della denominazione di «società agricola» nella ragione sociale (effettuato in data 19 aprile 2005) ed aveva documentato l'attestazione di imprenditore agricolo professionale rilasciata dalla competente comunità montana per l'anno 2006 in capo ai due soci, la Suprema Corte ha osservato che l'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 99/2004⁷ definisce imprenditore agricolo professionale (IAP) «colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, 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».

Con la citata disposizione, avente natura innovativa (e non retroattiva), la figura dello IAP ha sostituito quella dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), in precedenza regolata dall'art. 12 della legge n. 153/1975 (che ha dato attuazione alla direttiva comunitaria 17 aprile 1972, n. 159 per la riforma

³ Con l'ordinanza n. 228 dell'11 gennaio 2016, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso di un contribuente che, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate revocava i benefici conseguiti nel 2007, aveva avviato un contenzioso contro l'Amministrazione finanziaria per contestare la decadenza dai benefici medesimi. La Commissione tributaria provinciale condivideva le doglianze del ricorrente che erano, invece, rigettate dalla Commissione tributaria regionale che accoglieva l'appello dell'Ufficio in quanto l'interessato (fra l'altro ingegnere) non aveva assolto l'onere probatorio circa la qualifica di coltivatore diretto, «limitando la propria difesa a generiche argomentazioni circa la rilevanza o meno dell'iscrizione previdenziale all'INPS». Decidendo nel merito, la Cassazione ha ritenuto che ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di fondi rustici situati in territori montani (imposta di registro e ipotecaria in misura fissa ed esenzione dalle imposte catastali), l'acquirente deve dimostrare di essere in possesso della qualifica di coltivatore diretto a nulla rilevando l'esclusività o la prevalenza di tale attività rispetto alle altre eventualmente esercitate. In caso di inadempienza dell'onere probatorio, vengono meno le condizioni per il mantenimento dei benefici previsti dalla normativa a favore di tale categoria di contribuenti. Sulla base, quindi, di una consolidata giurisprudenza, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso del contribuente in quanto, nella fattispecie, ha posto in essere un comportamento confliggente con la stessa *ratio* della disposizione agevolatrice, volta a favorire l'accorpamento o l'arrotondamento di proprietà diretto-coltivatrici.

⁴ Cass. Sez. I Civ. 24 luglio 1993, n. 8303, in *Riv. legisl. Fiscale*, 1994, 1819; Cass. Sez. Trib. 26 settembre 2003, n. 14294, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 9 e in *Dir. giur. agr. amb.*, 2005, 41, con nota di ORLANDO; Cass. Sez. Trib. 17 ottobre 2014, n. 22001, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

⁵ Cass. Sez. VI Civ. 29 gennaio 2013, n. 1948, in *Dir. giur. agr. al. amb.*, 2013, 9, 533 con nota di CENICOLA.

⁶ Cass. Sez. VI Civ. 2 maggio 2013, n. 10248, in *Giust. civ. Mass.*, 2013, secondo cui il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza di tale status

⁷ Con tale provvedimento sono state introdotte «Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'art. 1, comma 2, lettere *d), f), g), h), ee)*, della legge n. 38/2003. L'art. 1 è stato modificato dall'art. 1 del d.lgs. n. 101/2005.

dell'agricoltura e per il miglioramento dell'efficienza delle strutture agrarie)⁸.

Contestualmente, il successivo comma 3 ha esteso la qualifica di IAP alle imprese agricole costituite in forma societaria (società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile) a condizione che l'oggetto sociale, contemplato dallo statuto, preveda l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui al citato [art. 2135 c.c.](#) fermo il rispetto 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 o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Tale parificazione ha consentito altresì di estendere alle società agricole qualificate imprenditori agricoli professionali, le 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, iscritte nella relativa gestione previdenziale.

Poiché, come già accennato, l'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004 ha carattere innovativo e non supera i confini delle provvidenze fiscali destinate agli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale, consegue che non si applica agli atti stipulati anteriormente alla sua entrata in vigore né rileva riguardo ai benefici funzionali al riordino della piccola proprietà contadina.

Al momento dell'entrata in vigore della normativa citata, la società era «in attesa della documentazione comprovante i requisiti soggettivi», per cui è del tutto ovvio che il regime di tassazione era in ogni caso quello dettato dalle norme vigenti al momento della stipulazione dell'atto traslativo.

Con la sentenza n. 3107 del 17 febbraio 2016, in epigrafe, la Suprema Corte ha, quindi, respinto il ricorso della società.

Il secondo caso esaminato dalla Cassazione riguarda *gli eredi di un coltivatore diretto il cui padre, nel 1992, aveva*

⁸ «Si considera a titolo principale l'imprenditore che dedichi all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale.

Il requisito del reddito e quello inerente al tempo dedicato all'attività agricola è accertato dalle Regioni.

Il requisito della capacità professionale si considera presunto quando l'imprenditore che abbia svolto attività agricola sia in possesso di un titolo di studio di livello universitario nel settore agrario, veterinario, delle scienze naturali, di un diploma di scuola media superiore di carattere agrario, ovvero di istituto professionale agrario o di altra scuola ad indirizzo agrario equivalente.

Il detto requisito si presume, altresì, quando l'imprenditore abbia esercitato per un triennio anteriore alla data di presentazione della domanda l'attività agricola come capo di azienda, ovvero come coadiuvante familiare o come lavoratore agricolo: tali condizioni possono essere provate anche mediante atto di notorietà.

Negli altri casi il requisito della capacità professionale è accertato da una Commissione provinciale nominata dal Presidente della Giunta regionale e composta dai rappresentanti delle organizzazioni nazionali professionali degli imprenditori agricoli più rappresentative e da un funzionario della Regione che la presiede.

Le società sono considerate imprenditori agricoli a titolo principale qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo dell'attività agricola, ed inoltre:

- a) nel caso di società di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale. Per le società in accomandita la percentuale si riferisce ai soci accomandatari;
- b) nel caso di società cooperative qualora utilizzino prevalentemente prodotti conferiti dai soci ed almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale;
- c) nel caso di società di capitali qualora oltre il 50 per cento del capitale sociale sia sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale. Tale condizione deve permanere e comunque essere assicurata anche in caso di circolazione delle quote o azioni. A tal fine lo statuto può prevedere un diritto di prelazione a favore dei soci che abbiano la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, nel caso in cui altro socio avente la stessa qualifica intenda trasferire a terzi a titolo oneroso, in tutto o in parte, le proprie azioni o la propria quota, determinando le modalità e i tempi di esercizio di tale diritto. Il socio che perde la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale è tenuto a darne comunicazione all'organo di amministrazione della società entro quindici giorni».

acquistato un fondo agricolo usufruendo delle agevolazioni tributarie della legge n. 604/1954, in materia di piccola proprietà contadina. Dopo tre anni dalla stipula dell'atto il genitore decedeva e successivamente gli eredi (non coltivatori) cedevano il fondo in affitto ad una imprenditrice agricola.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava, nel 2006, un avviso di liquidazione per il recupero delle imposte di registro e ipotecaria dovute per la decadenza dalle predette agevolazioni.

Contro la sentenza della C.T.R., che aveva riformato quella di primo grado favorevole ai contribuenti, era presentato ricorso per cassazione.

A sostegno delle proprie tesi i ricorrenti invocavano, fra l'altro, l'applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001, il quale aveva ridotto da dieci a cinque anni il periodo di coltivazione del fondo, necessario per ottenere i benefici fiscali di cui alla legge n. 604 del 1954 (comma 1) ed aveva, inoltre, previsto (comma 5) che tali disposizioni si estendevano anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore dello stesso decreto (30 giugno 2001).

In via preliminare va fatto presente che l'art. 7 della legge n. 604/1954 prevedeva la decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina nel caso in cui l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che erano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, alienava volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessava dal coltivarlo direttamente.

Interpretando la citata disposizione, il Consiglio di Stato, Sez. II, con il parere n. 980/86 (richiamato nella risoluzione ministeriale n. 260585/1991 - v. nota 9), emesso nell'adunanza del 7 maggio 1986, aveva chiarito che: «La norma non attribuisce espressamente rilevanza alla causa della cessazione, il che è significativo quando si confronti la disposizione in esame all'analogia norma di poco anteriore ([art. 9, d.lgs. 24 febbraio 1948, n. 114](#)) che contemplava come causa di decadenza l'alienazione volontaria e la cessazione "senza giusta causa" della diretta coltivazione. Deve ritenersi che il legislatore abbia inteso consapevolmente evitare le incertezze applicative e le elusioni della norma, necessariamente conseguenti all'adozione di una clausola generale come la giusta causa»⁹.

In tale circostanza, il massimo Organo di consulenza giuridico-amministrativa aveva altresì precisato che non rientravano nell'ipotesi di «cessazione della diretta coltivazione» le fattispecie ricollegabili alla perdita del diritto sul fondo, specificamente disciplinata dalla norma, la quale prevedeva come autonoma causa di decadenza l'alienazione volontaria.

Conseguentemente, non comportavano decadenza, pur essendo astrattamente riconducibili al concetto generale di cessazione della diretta coltivazione, i casi di perdita non volontaria del diritto, quali l'espropriazione del fondo¹⁰ (compreso il caso di vendita al soggetto espropriante effettuata al fine di evitare il procedimento espropriativo), la vendita a seguito di sentenza pronunciata su domanda di un soggetto avente diritto di prelazione sul fondo¹¹ e, infine, l'ipotesi del decesso dell'acquirente, nel qual caso «soccrono i principi generali in materia di successione per cui l'erede, che deve, egualmente rivestire, al momento, la qualifica di coltivatore diretto, subentrando nella stessa posizione del *de cuius*, può continuare la coltivazione ed evitare la decadenza».

Pertanto, al di fuori di queste ipotesi, la cessazione della diretta coltivazione comportava inevitabilmente la revoca delle agevolazioni tributarie, consistenti nel pagamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e di quella catastale nella misura dell'1 per cento, indipendentemente da qualsiasi indagine sulle cause impeditive della coltivazione stessa.

Era, quindi, del tutto logico e coerente al sistema la decadenza dalle agevolazioni, anche in caso di successione *mortis causa*, quando gli eredi non continuavano nella conduzione del fondo ricevuto, posto

⁹ Risoluzione n. 260585 del 16 dicembre 1991 - Min. finanze - Tasse e imposte indirette sugli affari.

¹⁰ Comm. trib. centr. 31 gennaio 1977, n. 305.

¹¹ Comm. trib. centr. Sez. XV 23 giugno 1982, n. 3167.

che la legge non sembrava consentire eccezioni non espressamente contemplate.

Nel caso dell'apertura della successione, l'erede succede al *de cuius* a titolo universale, subentrando anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva che, nello specifico, si traduceva, pertanto, nel divieto di alienazione del bene nel termine di legge, a nulla rilevando che la vendita era stata determinata dall'impossibilità per l'erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore, escludente la decadenza, soltanto un evento che aveva agito in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente¹².

Per inciso, sembra opportuno evidenziare che, come accennato in premessa, la legge n. 604/1954 è stata abrogata. Le agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina, disciplinate attualmente dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, sono uscite indenni dalla revisione della tassazione, ai fini dell'imposta di registro, dei trasferimenti immobiliari che ha comportato anche la soppressione di alcune leggi speciali. Si ritiene, pertanto, che le puntualizzazioni di cui sopra possano essere estese all'attuale normativa.

Riguardo poi all'eccezione sollevata dalla parte ricorrente relativa all'applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001, la Cassazione, uniformandosi a quanto affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 2060 del 28 gennaio 2011¹³, ha ribadito che l'articolo in questione, avendo efficacia per il futuro, non poteva che trovare applicazione in relazione agli acquisti successivi al 30 giugno 2001, per i quali il quinquennio maturava sotto la vigenza della nuova legge¹⁴.

Fermo restando, quindi, che il problema non sussisteva per quelle fattispecie in cui il tempo (cinque o dieci anni) era decorso senza che si erano verificati fatti e circostanze tali da comportare la decadenza dalle agevolazioni (in quanto il diritto alle medesime doveva ritenersi acquisito), sussisteva, invece, il dubbio per i casi in cui l'atto di acquisto risaliva ad oltre dieci anni addietro ed era intervenuta una causa di decadenza prima del compimento dei dieci anni, ma dopo la maturazione del quinquennio.

In mancanza di una disposizione transitoria sulla efficacia temporale della nuova norma, non vi era dubbio – per la Cassazione – che la decadenza sarebbe stata l'unica conclusione possibile.

La Suprema Corte, nella circostanza, affermò che il legislatore, aveva esteso gli effetti della nuova disciplina «anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data della sua entrata in vigore. Naturalmente, gli effetti retroattivi non incidono sulle fattispecie esaurite, devono però intendersi tali non tutte quelle in relazione alle quali l'amministrazione finanziaria abbia contestato l'esistenza di una causa di decadenza, ma soltanto quelle in cui il contribuente non abbia impugnato il relativo atto impositivo».

In altri termini, gli effetti dell'abbreviazione del periodo necessario per consolidare i benefici si estendevano retroattivamente a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001, anche se era intervenuta una causa di decadenza infradecennale, a condizione però che l'atto di imposizione, con il quale era stata contestata la decadenza dai benefici non fosse ancora divenuto definitivo.

A giudizio, sempre, dei giudici di legittimità «La tesi (...) secondo la quale deve considerarsi impermeabile alla nuova disciplina l'ipotesi in cui sotto vigenza del precedente vincolo decennale si siano verificati

¹² Cass. Sez. Trib. 3 febbraio 2003, n. 1546, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 255.

¹³ In *Giust. civ. Mass.*, 2011,

¹⁴ «1. Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà coltivatrice è ridotto da dieci a cinque anni.

2. La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto.

3. Non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile, sostituito dall'art. 1 del presente decreto. Le disposizioni del presente comma si applicano anche in tutti i casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore».

entrambi i fatti giuridici, dell'acquisto e della cessione, è priva di qualsiasi aggancio alla lettera della legge in esame. Questa, infatti, estende l'efficacia retroattiva del termine quinquennale a tutti quegli atti posti in essere prima del 30 giugno 2001, senza alcuna condizione».

Per le Sezioni Unite, quindi, l'unico limite cronologico imposto dal legislatore, nel prevedere l'efficacia retroattiva delle nuove disposizioni, era quello previsto dall'art 11 del d.lgs. n. 228/2001, che estendeva l'applicazione della legge agli atti antecedenti di almeno cinque anni rispetto alla data di entrata in vigore della legge stessa. Si trattava, in sostanza, di un limite soltanto apparente: per gli atti di acquisto posti in essere da meno di cinque anni dalla data di entrata in vigore della riforma, il termine ridotto maturava necessariamente dopo l'entrata in vigore della nuova legge, che pertanto andava comunque applicata.

Sulla base della richiamata giurisprudenza delle Sezioni Unite, la Cassazione, con la sentenza n. 3801 del 17 febbraio 2016, in epigrafe, ha respinto il ricorso del contribuente ribadendo che la riduzione da dieci a cinque anni del termine, scaduto il quale il fondo acquistato con le predette agevolazioni, operata dall'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001, può essere rivenduto senza decadere dai predetti benefici, si estende retroattivamente a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 (data di entrata in vigore del provvedimento), anche se sotto la vigenza del precedente vincolo decennale si siano verificati entrambi i fatti giuridici, dell'acquisto e della cessione, che comportano la decadenza.

La suddetta disposizione (comma 5) «prende in considerazione il solo fatto dell'acquisto, senza porre altre condizioni se non quelle previste dalla stessa normativa, qualora nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento e/o liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione o per sopravvenuto giudicato favorevole all'Agenzia delle Entrate».

Luigi Cenicola