

## Non decade dalle agevolazioni fiscali il coltivatore diretto che affitta il proprio fondo ad una società agricola di cui è socio

Cass. Sez. VI Civ. 27 gennaio 2016, n. 1565 - Iacobellis, pres.; Caracciolo, est.; Caracciolo, P.M. - G.A. (avv. Villa) c. Agenzia delle Entrate. (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Milano 24 marzo 2011)

*Al fine di incentivare le forme di coltivazione associata in agricoltura, il legislatore ha ritenuto del tutto indifferente, per il godimento delle agevolazioni previste a favore della piccola proprietà contadina (riservate ai coltivatori diretti e LAP per la diretta coltivazione del fondo), che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione mediata attraverso la qualità di socio di società di persone, qualunque sia la compagine che la compone indipendentemente da un eventuale rapporto di parentela fra i soci medesimi.*

(Omissis)

### FATTO e DIRITTO

Ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 *bis* c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore Cons. Dott. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati, osserva:

La C.T.R. di Milano ha accolto l'appello dell'Agenzia - appello proposto contro la sentenza n. 103/02/2008 della C.T.P. di Cremona, che aveva accolto il ricorso del contribuente G.A. - ed ha così confermato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro ed ipotecaria concernente l'atto di compravendita di data 26 maggio 2001 di terreno rustico sito in (omissis), avviso adottato previa revoca dei benefici fiscali riconosciuti a mente della legge n. 604 del 1954, per arrotondamento della piccola proprietà contadina e sull'evidenza che con contratto registrato il 4 febbraio 2003 il G. aveva ceduto in affitto il terreno medesimo alla «Società agricola Galli, di G.V.F. ed A. - società semplice», perciò cessando di coltivarlo personalmente.

La pronuncia della C.T.R. è motivata nel senso che della menzionata legge n. 604 del 1954, art. 7, sancisce espressamente che decade dalle agevolazioni l'acquirente che prima del trascorrere di cinque anni dall'acquisto (tra l'altro) cede in locazione gli immobili acquistati, per quanto poi il d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11, comma 3, abbia previsto che non incorre nella decadenza dai benefici l'acquirente che durante il periodo vincolato, conceda il godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo che esercitano l'attività agricola: siccome si versava appunto nell'ipotesi di società agricola costituita tra cugini (parenti di quarto grado), non ricorrevano le condizioni di legge per la conservazione del beneficio.

La parte contribuente ha interposto ricorso per cassazione affidato a unico motivo.

L'Agenzia non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 *bis* c.p.c., assegnato allo scrivente relatore, componente della Sezione di cui all'art. 376 c.p.c. - può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c.

Infatti, con il motivo di impugnazione (rubricato come: «Violazione e falsa applicazione del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, artt. 9 ed 11, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3») la ricorrente si duole in sostanza che il giudice di appello abbia ritenuto determinante la composizione (in termini di relazioni familiari) della compagine societaria ai fini di statuire sulla legittimità della revoca delle agevolazioni di legge.

Il motivo appare fondato e da accogliere.

La Commissione d'appello ha fatto, invero, erronea commistione tra la previsione dell'art. 9 e quella del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11.

Nella prima delle anzidette norme è previsto che «ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche».

Del tutto erroneamente la C.T.R. ha ritenuto di dover applicare alla predetta previsione lo stesso limite della sussistenza di specifici rapporti endofamiliari che è contemplato dalla diversa e del tutto autonoma disposizione dell'art. 11 già menzionato, quasi che tra le due discipline si possa stabilire un nesso di integrazione reciproca.

Al contrario, con l'art. 9 già menzionato il legislatore ha inteso escludere la decadenza dalle agevolazioni concesse (tra l'altro) dalla legge n. 604 del 1954, art. 11, anche per l'ipotesi (del tutto diversa da quella contemplata nell'art. 11) che da parte del coltivatore diretto o IATP la coltivazione del fondo acquistato (dianzi effettuata personalmente) prosegua sotto la veste di socio, prescrivendo che anche in questa specifica fattispecie «continuano ad essere riconosciuti (...) i diritti (...) in favore delle persone in possesso delle predette qualifiche».

Deve perciò concludersi che il legislatore del 2001, per il dichiarato fine di incentivare le forme di coltivazione associata in

agricoltura, ha ritenuto del tutto indifferente ai fini del godimento delle agevolazioni in parola (una volta che sussistano le due condizioni della qualifica soggettiva e della diretta coltivazione del fondo) che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione mediata attraverso la qualità di socio di società di persone, qualunque sia la compagine che la compone.

Non essendo previsti limiti di sorta alla composizione della compagine sociale cessionaria del godimento del bene, ed essendo soltanto richiesto che il concedente continui ad assicurare la diretta conduzione del fondo anche nella nuova veste, non resta che ritenere erronea e degna di cassazione la pronuncia del giudice del merito che non si è attenuta alla corretta interpretazione della disciplina dianzi indicata, con la conseguenza che - non essendovi altri fatti da accertare - codesta Corte Suprema potrà poi decidere anche nel merito la controversia, annullando il provvedimento impositivo qui oggetto di impugnazione.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.

*(Omissis)*

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, annulla il provvedimento impositivo qui impugnato. Condanna l'Agenzia a rifondere le spese di lite di questo grado, liquidate in Euro 2.500,00 oltre accessori di legge ed oltre Euro 100,00 per esborsi e compensa tra le parti le spese dei gradi di merito.

*(Omissis)*

## Non decade dalle agevolazioni fiscali il coltivatore diretto che affitta il proprio fondo ad una società agricola di cui è socio

Le agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina, originariamente contenute nella legge n. 604/1954, sono state nel corso degli anni più volte prorogate e hanno trovato applicazione fino al 31 dicembre 2009, per effetto della proroga prevista dall'art. 2, comma 8, della legge n. 203/2008.

*Al fine di assicurare la permanenza delle stesse, con l'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 25/2010, è stato disposto che «a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (28 febbraio 2010) e fino al 31 dicembre 2010, 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 fondiarie 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».*

Successivamente, sono state confermate dall'art. 1, comma 609, della legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014).

Il citato art. 2, comma 4 bis, prevede inoltre che i beneficiari «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» e che sono fatte salve le disposizioni dell'art. 11, commi 1 e 2 del d.l. n. 228/2001, nonché dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004.

La disposizione, quindi, si applica anche ai trasferimenti effettuati in favore delle società agricole qualificate IAP ai sensi del citato art. 2 del d.lgs. n. 99/2004. In particolare:

- alle società agricole di persone, con almeno un socio coltivatore diretto;
- alle società agricole di capitali, con almeno un amministratore coltivatore diretto;
- alle società cooperative, con almeno un amministratore socio coltivatore diretto.

Rispetto alla precedente normativa (legge n. 604/1954), l'attuale disciplina presenta aspetti innovativi in quanto sono mutati i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti ai fini del conseguimento delle medesime agevolazioni.

Infatti:

- sotto il profilo soggettivo, assume primaria rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS del beneficiario dell'agevolazione (coltivatore diretto ed imprenditore agricolo professionale);
- sotto il profilo oggettivo, risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

L'individuazione dei soggetti che potevano fruire delle disposizioni in materia di piccola proprietà contadina veniva, invece, effettuata dalla precedente disciplina in considerazione dell'attività manuale di lavorazione della terra resa dal beneficiario, prescindendo, quindi, dalla iscrizione nella relativa gestione previdenziale.

Sotto il profilo oggettivo, invece, la legge n. 604/1954 consentiva la fruizione delle agevolazioni per una serie di atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (art. 1) senza porre attenzione alla onerosità dell'atto né alla circostanza che il terreno oggetto del trasferimento fosse qualificato agricolo in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Per tale ragione, l'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009, non costituisce una proroga del regime previsto dalla legge n. 604/1954, ma una disciplina autonoma.

Con la risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010, l'Agenzia delle Entrate ha, altresì, chiarito che per effetto del richiamo all'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001, operato dal citato d.l. n. 194/2009, non incorre nella decadenza dei benefici il contribuente che durante il quinquennio dall'acquisto, ferma restando la

destinazione agricola, alieni il fondo o lo conceda in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., nonché in ogni caso 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.

In definitiva, nonostante la formulazione letterale del citato comma 4 *bis* che testualmente prevede un intervento «agevolativo per la piccola proprietà contadina», si ritiene che con la disposizione in commento, il legislatore abbia inteso rimodulare la disciplina agevolativa in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello IAP.

Per la sua applicazione occorre, quindi porre rilievo ai requisiti soggettivi ed oggettivi individuati dalla norma nonché alle cause di decadenza dall'agevolazione espressamente indicate.

Pertanto, ai fini della fruizione delle agevolazioni di cui trattasi, non è più richiesta la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 2, nn. 1, 2 e 3, previste dalla richiamata legge n. 604/1954 (quali la qualità dell'acquirente che deve dedicare abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro).

Viene, quindi, meno anche la funzione della certificazione prevista dai successivi artt. 3 e 4 della suddetta legge n. 604/1954, da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei richiamati requisiti e, pertanto, ai fini del riconoscimento del regime agevolato in esame, non si rende più necessaria tale certificazione.

Quanto sopra premesso, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 455/E del 2008, in risposta ad una istanza di interpello presentata da un coltivatore sulla specifica questione ed a conferma di quanto già chiarito con la risoluzione n. 279/E del 2008, ha precisato che nel caso di conferimento di un fondo, acquistato con le agevolazioni previste dalla legge n. 604/1954 in materia di piccola proprietà contadina, in una società agricola in accomandita semplice – della quale il coltivatore diretto era socio accomandatario e gli altri soci erano il coniuge ed il figlio – effettuato nel quinquennio successivo all'acquisto, non si verifica la decadenza dalle agevolazioni stesse in quanto, con il conferimento in parola, è attuata una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione agricola, in conformità di quanto disposto dal d.lgs. n. 228/2001, che ha riconosciuto la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società. Era, comunque, necessario che il coltivatore diretto (conferente) conservasse la qualifica di socio accomandatario nella società e coltivasse direttamente il fondo conferito.

L'art. 7 della legge n. 604/1954 prevedeva la decadenza dalle agevolazioni in materia di p.p.c. nell'ipotesi di alienazione volontaria (compreso il conferimento della proprietà o di altri diritti vantati sul fondo) o cessazione della coltivazione diretta del fondo prima dei cinque anni dall'acquisto.

In quella circostanza, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, in presenza di società, il suddetto articolo andava interpretato «sistematicamente», considerando – altresì – la disposizione contenuta nell'art. 9 del d.lgs. n. 228/2001, ai sensi del quale «Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie (fra le quali quelle in materia di P.P.C.) e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche».

Per l'Amministrazione finanziaria l'art. 9 menzionato andava correlato con le disposizioni contenute nell'art. 7 della legge n. 604/1954, in virtù delle quali si verificava la decadenza dalle agevolazioni quando l'acquirente, prima del decorso dei cinque anni dall'acquisto, cessava la coltivazione diretta del fondo<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. 44 19 settembre 2014, n. 4740: «L'affitto del fondo effettuato nei confronti di una società agricola i cui soci sono due degli stessi acquirenti del fondo ed il terzo socio è padre del terzo acquirente, tutti imprenditori agricoli che continuano a coltivare direttamente il fondo, non costituisce causa di decadenza dall'agevolazione prevista dall'art. 7, legge n. 604/1954 in quanto non sussiste quell'evento interruttivo di cessazione della coltivazione diretta del fondo, trattandosi di semplice modifica della società di fatto».

Nell'ipotesi di affitto del fondo, prima della scadenza del quinquennio, ad una società di persone esercente attività agricola della quale erano soci lo stesso concedente, il coniuge e i parenti entro il terzo grado o gli affini entro il secondo grado, affinché i benefici potessero continuare ad essere goduti dal concedente era, pertanto, necessario che il medesimo coltivasse direttamente il fondo.

Inoltre, il successivo art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001 ha previsto che non incorre nella decadenza dai benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cinque anni, 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, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile.

Quindi, l'affitto a favore di una società agricola, costituita tra lo stesso coltivatore diretto, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, del fondo acquistato con le agevolazioni per la p.p.c., effettuato prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, non comportava la decadenza dalle predette agevolazioni a patto che il concedente continuasse la coltivazione diretta del fondo acquistato con le agevolazioni.

Sulla specifica questione si è pronunciata, di recente, la Cassazione con la sentenza n. 1565 del 27 gennaio 2016, affermando che il legislatore del 2001, al fine di incentivare le forme di coltivazione associata in agricoltura, ha ritenuto del tutto indifferente, per il godimento delle agevolazioni in parola (una volta che sussistano le due condizioni della qualifica soggettiva e della diretta coltivazione del fondo), che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione mediata attraverso la qualità di socio di società di persone, qualunque sia la compagine che la compone.

Nel caso esaminato, la Suprema Corte ha accolto il ricorso del contribuente avverso la decisione della Commissione tributaria regionale che aveva condiviso l'appello dell'Agenzia delle Entrate ritenendo che l'art. 7 della legge n. 604 del 1954, il quale prevede(va) la decadenza dalle agevolazioni nel caso in cui l'acquirente prima del trascorrere di cinque anni dall'acquisto (tra l'altro) cede(va) in locazione gli immobili acquistati, dovesse essere correlato con quanto disposto dall'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001 in base al quale non si incorre nella decadenza dai benefici quando l'acquirente, durante il periodo vincolato, conceda il godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo che esercitano l'attività agricola: siccome si versava appunto nell'ipotesi di società agricola costituita tra cugini (parenti di quarto grado), non ricorrevano le condizioni di legge per la conservazione del beneficio<sup>2</sup>.

Di parere diverso, le motivazioni del contribuente il quale riteneva che, nel caso di specie, la composizione della compagine societaria (su base familiare) fosse ininfluyente ai fini della revoca delle agevolazioni fiscali. Per la Cassazione, si è trattato, invero, di una errata valutazione degli artt. 9 e 11 del d.lgs. n. 228/2001, in quanto la C.T.R. ha ritenuto che fra le due discipline sussistesse un nesso di integrazione reciproca: nesso che per la Corte non sussiste in quanto, interpretando la *ratio* della norma, con l'art. 9 già menzionato il legislatore ha inteso riconoscere l'agevolazione ai soci delle società di persone esercenti attività agricola, in possesso della qualifica di IAP o coltivatore diretto, a prescindere dal rapporto di parentela esistente con gli altri soci<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Cass. Sez. V Civ. 21 marzo 2014, n. 6688: «In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie otto mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 della l. 6 agosto 1954, n. 604, in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, in base all'art. 11 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c.».

<sup>3</sup> Comm. trib. I grado Trento, Sezione/Collegio 2, 6 maggio 2014, n. 152: «Premesso che il d.lgs. n. 228/2001 e il d.lgs. n. 99/2004 estendono alle società semplici agricole le agevolazioni di natura tributaria vigenti per gli imprenditori agricoli, non può considerarsi decaduto dai benefici previsti dalla legge n. 604/1954 (modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina) il contribuente imprenditore agricolo che conferisca in una società semplice agricola, di cui lo stesso risulti essere socio, il terreno acquistato godendo dei benefici previsti dalla suddetta normativa».

