

Costituzione di società con conferimento di azienda agricola e successiva cessione di quote

Cass. Sez. Trib. 24 novembre 2017, n. 28065 - Chindemi, pres.; Nocera, est. - V.G. ed a. (avv. Vurchio ed a.) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Piemonte 10 giugno 2010)

La costituzione di una società, con conferimento di azienda agricola, e la successiva cessione delle quote dei conferenti a terzi sono negozi collegati, che devono essere considerati come produttivi di un unico effetto giuridico rilevante ai fini dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986. L'articolo in questione, che è la conseguenza logica del passaggio dalla tassa all'imposta di registro, va interpretato attribuendo preminente rilevanza alla natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici rispetto alla forma. [Nella fattispecie, si trattava di due atti separati (la costituzione della società, con conferimento di azienda agricola, e la cessione di quote), aventi distinta causa ed oggetto, il cui unico fine era quello, come accertato, di una cessione immobiliare].

(Omissis)

FATTO

1. Con sentenza depositata il 10 giugno 2010, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, confermando la decisione di primo grado, ha respinto il ricorso proposto dai sigg. V.G., B.M., V.R. e da Il Convento società agricola semplice, avverso un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle entrate, ufficio di Cuneo, aveva provveduto a richiedere le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale su un atto di conferimento di un'azienda agricola, comprendente terreni e fabbricati nei comuni di Savigliano, Cavallermaggiore, Fosano e Genola, altri cespiti mobiliari e debiti e passività aziendali, nella società agricola semplice Il Convento. Nella specie, con atto stipulato il 4.3.2005 i sigg. V.S., V.R., V.G., B.M., V.D. e V.F., componenti unica azienda familiare diretto-coltivatrice, costituivano la società agricola Il Convento, nella quale V.D. e V.F. conferivano una somma di denaro e gli altri soci le proprie quote di proprietà dell'azienda agricola familiare. Con successivo atto del 7.12.2005 i sigg. V.G., B.M. e V.R. cedevano a Sergio, Daniele e V.F. le proprie quote di partecipazione nella neocostituita società agricola semplice.

La C.T.R. ha condiviso l'atto tributario che aveva qualificato l'intera vicenda come cessione di immobili, effetto giuridico finale prodotto da una pluralità di negozi collegati, in luogo del dichiarato conferimento di azienda agricola. Nella specie, ha rilevato: 1. l'inconsistenza dell'azienda agricola per la carenza di dotazione di beni fondi, attrezzature, giacenze di materie prime e scorte vive; 2. il collegamento negoziale tra i due atti (costituzione della società con conferimento di azienda agricola e cessione di quote), espressivo di «una vera e propria compravendita di immobili», pur non potendo dichiararsi l'operazione «espressamente elusiva ex art. 176, comma 3, T.U.I.R.»; 3. la necessità di dare prevalenza, ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20 alla causa reale dell'assetto cartolare; 4. l'insussistenza di presupposti e condizioni applicando l'imposta proporzionale per le società qualifica IAP e negando le agevolazioni per le agevolazioni previste dal d.lgs. n. 99 del 2001 per la cessione dei fondi rurali. Per la cassazione della sentenza, ricorrono le parti contribuenti affidando le proprie doglianze a quattro motivi. Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle entrate.

DIRITTO

1.1. Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20 e degli artt. 50 e 4, comma 1, lett. a) n. 3 della Tariffa, parte prima, allegata al citato d.p.r., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Osservano i ricorrenti che la C.T.R., nel confermare le valutazioni espresse dalla C.T.P., ha riconosciuto al d.p.r. n. 131 del 1986, citato art. 20 «una portata antielusiva» qualificando i due atti di costituzione della società agricola semplice con conferimento e di cessione di quote come una vera e propria compravendita di immobili, sulla base della carenza «in dettaglio del distinto valore della immobilizzazioni, delle scorte, impianti e attrezzature agricole».

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'omessa e insufficiente motivazione circa il fatto decisivo per la controversia concernente l'erronea interpretazione dell'oggetto della cessione, qualificato come vendita di beni immobili in luogo di conferimento di azienda, nella parte in cui si afferma che «il conferimento di azienda e la successiva cessione di quote concretizzano un effettivo trasferimento di beni» e si individua il valore del corrispettivo, base imponibile per la tassazione, anche in relazione ai «cespiti aziendali conferiti».

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la carenza e contraddittorietà della motivazione della sentenza nella parte in cui la C.T.R. si è «limitata a condividere la valutazione in ordine alla qualificazione dell'oggetto del conferimento, ovvero d'immobile e non d'azienda e ciò per la inesistenza di perizia di stima asseverata». In tal modo ha ritenuto erroneamente «prevalente» il criterio del valore commerciale degli immobili su quello della loro strumentalità per l'azienda, invece di qualificare la fattispecie

negoziale come conferimento di immobile - e non vendita - soggetto alla aliquota agevolata del 4 per cento prevista per la piccola proprietà contadina.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione di legge in relazione al disconoscimento delle agevolazioni fiscali di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, artt. 2 e 4. Si evidenzia, in particolare, riproponendo uno dei motivi di appello, che secondo le disposizioni della «normativa regolamentare piemontese (...) splicitamente escludono la necessità di un durevole legame tra soggetto ed immobile per legittimare l'IAP alle agevolazioni in discussione» e che, alla luce della risoluzione numero 3/E del 4 gennaio 2008 dell'Agenzia delle Entrate, non è richiesto «tra i requisiti agevolativi» né l'effettiva conduzione del fondo da parte della società né la disamina dell'attività svolta, al di là della previsione statutaria esclusiva dell'oggetto agricolo.

2.1. I primi due motivi, suscettibili di trattazione unitaria, sono infondati.

Occorre evidenziare che la prima censura non coglie la ratio della decisione, focalizzando il momento di critica su di un solo aspetto, peraltro non decisivo, della articolata motivazione della sentenza.

La C.T.R., infatti, nel qualificare l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione di quote come vendita di beni immobili, ha ritenuto che essa possa essere dichiarata «non elusiva nei termini dell'art. 176, comma 3, T.U.I.R.», che è «riferito all'imposizione diretta del reddito delle società commerciali e prevede la non elusività qualora siano rispettate condizioni specifiche e specifici fini», atteso che lo schema negoziale utilizzato dai contraenti, pur potendo essere neutro ai fini della imposizione diretta, non lo è nel caso di specie ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale.

Inoltre, rivendicando al proprio potere discrezionale l'individuazione del negozio giuridico finale e la determinazione della effettiva volontà delle parti, nella riconosciuta prevalenza d.p.r. n. 131 del 1986, ex art. 20 alla causa reale del collegamento negoziale rispetto all'assetto cartolare, ha riconosciuto nella compravendita di immobili «il vero scopo della transazione».

In materia si è formato un solido orientamento giurisprudenziale di legittimità (tra le molte: Cass. nn. 10216/16; 24594/15; 1955/15; 3932/14; 3481/14; 16345/13; 15319/13; 14150/13), i cui passaggi essenziali possono così riassumersi:

- il criterio in oggetto, reso speciale ed autonomo dalla sua funzionalità alla piena attuazione del precetto fiscale, pur non elidendo i criteri ermeneutici generali di cui agli artt. 1362 e ss. c.c., si sovrappone ad essi nel dare preminenza, sulla volontà delle parti comunque ricostruibile, alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto così come da quest'ultimo testualmente ed obiettivamente evincibili; con conseguente irrilevanza di elementi interpretativi di natura soggettiva ovvero extratestuale (che in ciò si caratterizza la natura di «imposta d'atto» attribuibile all'imposta di registro);

- il mancato ricorso da parte del giudice di merito ai criteri ermeneutici di cui agli artt. 1362 e ss. c.c. non implica dunque, di per sé, la censurabilità della decisione impugnata sotto il profilo della violazione o falsa applicazione di legge, trattandosi di valutare tale decisione nella sua conformità non già a quei criteri (incentrati sulla ricostruzione della volontà negoziale delle parti), bensì al parametro fondamentale di cui all'art. 20 in esame (basato, come detto, sull'intrinseca natura dell'atto e sugli effetti giuridici da esso «obiettivamente scaturenti», più che sugli effetti «voluti» dalle parti contraenti);

- la prevalenza che quest'ultima disposizione attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi rispetto al loro titolo ed alla loro forma apparente, costituisce non già una mera opzione interpretativa tra tante, ma un preciso vincolo per l'interprete, chiamato in ogni caso a privilegiare il dato giuridico reale dell'effettiva causa negoziale e degli obiettivi effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, a scapito del relativo assetto nominale o cartolare.

Questo rapporto vincolante di preminenza che, operando solo sul piano fiscale, lascia intatta sul piano privatistico la centralità della volontà delle parti e della libera determinazione della loro autonomia negoziale, opera anche - venendo, con ciò, al nucleo fondamentale della censura qui in esame - allorché tale autonomia negoziale trovi estrinsecazione frazionata (eventualmente pur in assenza di un intento elusivo o fraudolento, non essendo quest'ultimo coesistente al parametro ricostruttivo in esame) mediante più atti negoziali che il giudice di merito ritenga, nell'accertamento di una tipica *quaestio facti*, tra loro collegati; trattandosi, anche in tal caso, di individuare a fini impositivi l'eventuale unitarietà di causa e convergenza di effetti giuridici finali ascrivibili al regolamento negoziale come desumibile dall'insieme degli atti medesimi, ancorché connotati da oggetto diverso.

Il d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20 costituisce, dunque, norma interpretativa che indica la prevalenza, ai fini fiscali, della causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita sull'assetto cartolare impresso dai contraenti, non risultando decisiva, in ipotesi di plurimi negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto (*ex multis*, Cass. n. 10216/16; n. 3481/14; n. 6835/13; n. 9541/13; n. 14150/13; n. 17965/13).

Inoltre, quanto alla pretesa erronea individuazione della elusività dell'operazione, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, il collegamento negoziale tra atto di costituzione della società agricola e successiva cessione delle quote, a prescindere dalla individuazione della causa reale delle due operazioni negoziali - cessione di azienda o di beni immobili - «non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20» (Cass. Sez. V, Sentenza n. 3481 del 14 febbraio 2014; in termini Cass. 1955/15; 11769/08; 10660/03 ed altre).

La C.T.R. ha fatto corretto uso dei citati canoni interpretativi e, ha ritenuto chiara e sufficientemente dimostrata la reale volontà dei contraenti che, attraverso due distinti negozi giuridici, aventi diversa causa ed oggetto, hanno realizzato un'unica operazione di compravendita di immobili, attesa la non idoneità dei beni e diritti trasferiti a rappresentare un complesso aziendale agricolo.

Del resto, la cessione agli altri soci delle quote della neocostituita società da parte degli originari conferenti gli immobili aziendali - per la non provata esistenza di dotazioni aziendali strumentali - realizza i medesimi effetti della cessione degli stessi.

2.2. Anche il terzo e il quarto motivo di ricorso, suscettibili di trattazione congiunta, sono infondati. L'individuazione di un fattispecie negoziale di cessione degli «immobili rurali, in realtà locati a terzi», alla società «Il Convento», qualificata dalla C.T.R. come «società immobiliare» che «non esercita alcuna attività agricola» limitandosi a concedere a terzi in affitto i fondi rustici, rende non applicabile la richiesta tassazione agevolata con aliquota fissa al 4 per cento che riguarda la cessione dei terreni tra imprenditori che svolgano effettivamente attività agricola.

In merito questa Corte ha affermato che il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2 nel parificare il trattamento fiscale tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni, presuppone, comunque, il rispetto delle condizioni oggettive, necessarie al fine di promuovere il riordino della piccola proprietà contadina, stabilite dalla legge n. 604 del 1954, che prevede, tra l'altro, all'art. 7 la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo, ritenendo corretta la decadenza dall'agevolazione quando il fondo sia concesso in affitto a terzi alla data dell'atto (Sez. V, n. 21609 del 2016).

3. Per i motivi sopra esposti il ricorso deve essere rigettato, con conferma della sentenza impugnata.

4. Alla soccombenza segue la condanna dei ricorrenti alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo.

(Omissis)

Costituzione di società con conferimento di azienda agricola e successiva cessione di quote

Per l'Amministrazione finanziaria i principi che regolano l'applicazione dell'imposta di registro, in presenza di atti che contengono più disposizioni, sono disciplinati dagli artt. 20 e 21 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico imposta di registro - T.U.R.)¹.

L'art. 20 del citato decreto prevede che «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente». Il successivo art. 21 dispone che se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro natura intrinseca, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. In caso contrario, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa.

Quest'ultimo articolo presuppone una connessione necessaria tra le diverse disposizioni negoziali che non si verifica, invece, quando le stesse sono consequenziali e coordinate all'esclusiva volontà delle parti. In tal caso, ciascuna disposizione è tassata autonomamente².

In merito, la Corte ha osservato che quando un documento contiene più atti, ciascuno espressione di autonoma capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi.

Pertanto, ai sensi del suddetto articolo, le disposizioni assumono rilevanza solo se ciascuna di esse sia espressione di una sua autonoma capacità contributiva per cui se in un atto sono presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, ciascuna di esse è soggetta a tassazione, salvo che tra le stesse disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione per cui l'imposta si applica solo alla disposizione più onerosa.

Qualora le disposizioni contenute in un atto non siano suscettibili di autonoma valutazione economica, nel senso che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, non ricorrono i presupposti dell'art. 21 del T.U.R.

Relativamente ai contenuti dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 la Cassazione, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza, ritiene che lo stesso non ha quale finalità preminente quella di recuperare eventuali imposte eluse bensì quella di qualificare, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, *«l'atto o il collegamento di più atti in ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale come può appunto avvenire con la cessione delle quote della società, atti che se funzionalmente e cronologicamente collegati potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare oggettivamente gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo»*³.

Pertanto, sempre secondo i giudici di legittimità, l'articolo in questione va interpretato attribuendo preminente rilevanza alla natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici rispetto al titolo; in particolare, *«l'interprete è vincolato a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento nella sostanza unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati»*⁴.

¹ Agenzia delle entrate, circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011.

² Cass. Sez. Trib. 7 giugno 2004, n. 10789, in *Foro it.*, 2004, I, 2721.

³ Cass. Sez. V Civ. 10 febbraio 2017, n. 3562.

⁴ Cass. Sez. V. Civ. 29 aprile 2016, n. 8542; Sez. V. Civ. 4 febbraio 2015, n. 1955, in *Giust. civ. Mass.*, 2015; Sez. Trib. 5 giugno 2013, n. 14150, in questa Riv., 2013, 384, con nota di L. CENICOLA; Sez. VI 19 marzo 2013, n. 6835, in *Riv. notariato*, 2013, 4, 925.

A differenza di quanto avveniva in precedenza, quando cioè il tributo era qualificato come «tassa» (ovverosia il corrispettivo del servizio dovuto per la registrazione di un atto nella sua forma documentale), la revisione della normativa ha comportato la trasformazione dello stesso in «imposta di registro» assumendo una funzione e un ruolo diversi (in quanto commisurata proporzionalmente al valore economico dell'atto o del negozio) dando, quindi, rilevanza ai contenuti dell'atto ed ai suoi effetti giuridici rispetto alla forma. Gli artt. 20 e 21 del T.U.R. sono la conseguenza logica della evoluzione della normativa di riferimento e del passaggio dalla tassa all'imposta di registro.

Questo rapporto vincolante di preminenza che, operando solo sul piano fiscale, lascia intatta sul piano privatistico la centralità della volontà delle parti e della libera determinazione della loro autonomia negoziale⁵, «opera anche allorquando tale autonomia negoziale trovi estrinsecazione frazionata (eventualmente pur in assenza di un intento elusivo o fraudolento, non essendo quest'ultimo coesistente al parametro ricostruttivo in esame) mediante più atti negoziali che il giudice di merito ritenga, nell'accertamento di una tipica *quaestio facti*, tra loro collegati; trattandosi, anche in tal caso, di individuare a fini impositivi l'eventuale unitarietà di causa e convergenza di effetti giuridici finali ascrivibili al regolamento negoziale come desumibile dall'insieme degli atti medesimi, ancorché connotati da oggetto diverso».

La puntualizzazione citata, che ribadisce principi già acclarati, è contenuta nella sentenza n. 28065 del 24 novembre 2017, in epigrafe, con la quale la Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi su un atto di conferimento di un'azienda agricola (comprendente terreni e fabbricati), ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione per il recupero delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, notificato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ad una società «immobiliare» che non esercitava alcuna attività agricola e che, in realtà, aveva locato a terzi dei fondi rustici.

Più propriamente i componenti di un'unica azienda familiare diretto-coltivatrice, costituivano una società agricola nella quale alcuni di loro conferivano una somma di denaro e gli altri soci le proprie quote di proprietà dell'azienda agricola familiare. Con successivo atto cedevano a terzi le proprie quote di partecipazione nella società agricola semplice di nuova costituzione.

In sostanza, si trattava di due atti separati (la costituzione della società, con conferimento di azienda agricola, e la cessione di quote), aventi distinta causa ed oggetto, il cui unico fine era quello, come accertato, di una cessione immobiliare.

Confermando la sentenza di primo grado, la Commissione tributaria regionale respingeva il ricorso della società (agricola) ritenendo che l'operazione in questione non poteva essere definita come un «conferimento di azienda» bensì quale cessione di beni immobili alla luce del risultato giuridico finale costituito, appunto, da una pluralità di negozi fra loro collegati, da cui emergeva che:

- non vi era alcuna parvenza dell'azienda agricola, essendo la società carente di dotazione di fondi rustici, attrezzature, giacenze di materie prime e scorte vive;
- i due atti posti in essere, (la costituzione della società, con conferimento di azienda agricola, e la cessione di quote) presupponevano una vera e propria compravendita immobiliare;
- la fattispecie in questione rientrava, pertanto, nella sfera di applicazione dell'art. 20 del T.U.R. per cui era necessario accertare e dare rilevanza preminente alla natura intrinseca degli atti registrati e ai loro effetti giuridici rispetto all'atto cartolare e formale: effetti giuridici da cui emergeva chiaramente che il vero scopo della transazione non era quello di un conferimento d'azienda, soggetto all'aliquota dell'imposta di registro del 4 per cento, bensì quello di una vendita immobiliare⁶;

⁵ L'art. 1362 c.c. prevede che «Nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto».

⁶ Ai sensi degli artt. 50 e 4, tariffa, parte prima, del d.p.r. n. 131/1986, sono soggette all'imposta di registro le società di qualunque tipo, gli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

- non sussistevano comunque i presupposti e le condizioni per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste dal d.lgs. n. 99/2004 a favore dello IAP per la compravendita dei fondi rurali⁷;
- l'imposta di registro doveva essere applicata, di conseguenza, in misura proporzionale⁸.

Nel ricorso per Cassazione la parte interessata contestava le motivazioni della C.T.R.; motivazioni che, invece, erano ritenute plausibili dalla Suprema Corte che legittimava, quindi, l'avviso di liquidazione dell'Ufficio.

A tale riguardo la Cassazione, in via preliminare, ha fatto presente che l'art. 20 del T.U.R., pur nel rispetto delle disposizioni civilistiche⁹, per la sua specifica vocazione (fiscale) comporta che sia data prevalenza, rispetto alla effettiva volontà delle parti, alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto così come da quest'ultimo testualmente ed obiettivamente evincibili.

Va rilevato, per inciso, che l'art. 20 in questione non è solo una norma interpretativa degli atti registrati, ma una disposizione volta a identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario, che «è dato dall'oggetto e che viene fatto coincidere con gli effetti giuridici indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono». E questo si evince, come già sottolineato in precedenza, dalla modifica della normativa di riferimento con il passaggio dalla «tassa» all'imposta di registro.

La prevalenza che va data, ai fini fiscali, alla intrinseca natura e agli effetti giuridici, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, costituisce, quindi, un preciso vincolo per l'interprete che deve anteporre la causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita all'assetto cartolare impresso dai contraenti, non risultando decisiva, in ipotesi di plurimi negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto.

La Corte ha altresì osservato che la presunta erronea individuazione, nello specifico, dell'intento elusivo, conseguente al collegamento negoziale tra atto di costituzione della società agricola e successiva cessione delle quote, a prescindere dalla individuazione della causa reale delle due operazioni negoziali – cessione di azienda o di beni immobili – «non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20».

Per i giudici di legittimità la C.T.R. ha dimostrato la reale volontà dei contraenti che, attraverso due distinti negozi giuridici, aventi diversa causa ed oggetto, hanno realizzato un'unica operazione di compravendita immobiliare, posto che i beni e i diritti trasferiti non erano di per se idonei a rappresentare un complesso aziendale agricolo. Del resto, sottolinea la sentenza, «la cessione agli altri soci delle quote della neocostituita società da parte degli originari conferenti gli immobili aziendali – per la non provata esistenza di dotazioni aziendali strumentali – realizza i medesimi effetti della cessione degli stessi».

Ai fini poi della precipua tassazione degli atti soggetti a registrazione (costituzione della società, con conferimento di azienda agricola e cessione di quote) e del riconoscimento di eventuali agevolazioni fiscali connesse, la Suprema Corte ha rilevato che:

- avendo la C.T.R. ampiamente dimostrato che nella fattispecie si trattava di una presunta cessione di «immobili rurali» (in realtà locati a terzi) alla società agricola (meglio qualificata come «società immobiliare») che non esercitava alcuna attività agricola, in quanto si era limitata a concedere a terzi in affitto i fondi rustici, non si rendeva applicabile la tassazione agevolata con l'aliquota fissa al 4 per cento che riguarda la cessione dei terreni tra imprenditori che svolgano effettivamente attività agricola;

⁷ La legge n. 604/1954 in materia di piccola proprietà contadina, vigente all'epoca dei fatti, prevedeva l'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e quella catastale con l'aliquota dell'1 per cento

⁸ L'art. 1, tariffa, parte prima, del d.p.r. n. 131/1986 prevedeva, al tempo dei fatti (come anche oggi), l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 15 per cento per i trasferimenti di terreni agricoli effettuati da soggetti privi della qualifica di CD/IAP.

⁹ Art. 1362 c.c. citato e s.s.

- non sussistevano altresì i presupposti per il riconoscimento delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina, di cui alla legge n. 604/1954¹⁰, atteso che l'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004¹¹, nel parificare il trattamento fiscale tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), prevede comunque il rispetto delle condizioni oggettive pena la decadenza dal beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo; condizione non rispettata poiché il fondo era stato concesso in affitto a terzi alla data dell'atto.

Per le su esposte ragioni, la Cassazione, confermando la sentenza della C.T.R., ha rigettato il ricorso della società «immobiliare».

Luigi Cenicola

¹⁰ L'art. 7 della legge n. 604/1954 stabiliva che l'acquirente decadeva dal beneficio se prima di cinque anni dall'acquisto del fondo cessava di coltivarlo direttamente; riferendosi alla cessazione, la norma esigeva che l'acquirente iniziasse la conduzione diretta del fondo sin dall'acquisto e non la dismettesse per cinque anni; una diversa interpretazione, come sostenuto dalla Cassazione, avrebbe legittimato la permanenza dell'agevolazione tributaria a favore di chi acquistava il terreno affittato a terzi e senza mai coltivarlo lo rivendeva dopo il quinquennio, ciò che sarebbe stato palesemente contrario alla *ratio legis*, diretta a sostenere chi coltivava i fondi agricoli e non chi ne faceva commercio.

¹¹ Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, alle società agricole (che hanno cioè quale scopo sociale l'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.) sono riconosciute 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. La perdita dei requisiti determina la decadenza dalle agevolazioni.