

Cessione del diritto di usufrutto ad una società agricola s.r.l. Coincidenza tra alienante ed acquirente

Cass. Sez. Trib. 20 novembre 2020, n. 26485 ord. - Chindemi, pres.; Filocamo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.D.L. (Avv. Del Buono) (*Conferma Comm. trib. reg. Firenze 23 marzo 2016, n. 579*)

Imposte e tasse - Registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni fiscali: compendio unico e p.p.c. - Acquisto del diritto di usufrutto su beni immobili da parte di uno IAP - Acquisto nuda proprietà da parte di una società agricola s.r.l. di cui lo stesso soggetto è rappresentante legale - Successiva cessione del diritto di usufrutto alla società - Coincidenza tra alienante e acquirente - Accertamento per perdita agevolazioni - Condizioni per i benefici fiscali - Sussistenza.

Sulla possibilità che una società di capitali possa usufruire delle agevolazioni fiscali già previste per le società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale parificate alle persone fisiche (come espressamente stabilito dal d.lgs. n. 228 del 2001, art. 9), bisogna far riferimento al d.lgs. n. 101 del 2005 (art. 2, commi 2 e 3), con cui sono state modificate alcune tra le disposizioni del d.lgs. n. 99 del 2004, in tema di società agricole. In particolare, a seguito di detta modifica, il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4 bis, attualmente prevede che «le agevolazioni di cui al comma 4 («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» n.d.r.) sono riconosciute anche alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto».

RITENUTO

che:

Con atto di compravendita del 5 agosto 2009 D.D.L. acquistava, in proprio, il diritto di usufrutto vitalizio su un complesso immobiliare composto da vari appezzamenti di terreno agricolo e tre fabbricati rurali, siti nel comune di Montepulciano, Fraz. (*omissis*), loc. (*omissis*) - (*omissis*). Il diritto di nuda proprietà sui medesimi appezzamenti, invece, veniva acquisito dalla Società Agricola «F.E.R.T. S.r.l.», rappresentata dallo stesso sig. D.D., socio al 99 per cento. Nell'atto egli, in proprio, e quale legale rappresentante della società «F.E.R.T. S.r.l.», chiedeva l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste per il compendio unico, di cui al d.lgs. n. 228 del 2001, art. 5 *bis*, relativamente ai terreni agricoli acquistati, con valore pari a 575.000,00 (valore nuda proprietà ed usufrutto), dichiarando a tal fine che entrambe gli acquirenti erano in possesso della qualifica di imprenditore agricolo, professionale e che sussistevano gli altri requisiti previsti per l'agevolazione.

Con riferimento all'acquisto dei fabbricati rurali, il cui valore complessivo era pari ad 190.000,00 (valore nuda proprietà ed usufrutto), venivano invocate le agevolazioni previste a favore degli IAP di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, essendo in possesso dei requisiti per le agevolazioni inerenti la piccola proprietà contadina Successivamente il (*omissis*), il sig. D.D. cedeva, con atto notarile (rogito notaio B.), alla Società Agricola F.E.R.T. S.r.l. il diritto di usufrutto sui suddetti beni, ossia sugli appezzamenti di terreno e sul fabbricato rurale, (prima del decorso del termine previsto dalle disposizioni agevolative, rispettivamente, di dieci e di cinque anni dall'acquisto).

L'Agenzia delle Entrate, presi in esame sia l'atto di compravendita del diritto di usufrutto vitalizio stipulato in data 5 agosto 2009 che soprattutto il successivo atto di cessione del 1 dicembre 2011, verificato il mancato rispetto del vincolo del decennio e del quinquennio previsti, applicava le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, rispettivamente del 15 per cento, del 2 per cento e dell'1 per cento.

Conseguentemente, con avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni n. (*omissis*) (C.U. n. *omissis*) prot. n. (*omissis*), venivano richieste dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate imposte, sanzioni ed interessi per la decadenza dalle agevolazioni c.d. compendio unico, mentre con avviso di liquidazione n. (*omissis*) (C.U. n. *omissis*), prot. n. (*omissis*), venivano richieste imposte ed interessi per la decadenza dalle agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 604 del 1954 (Piccola proprietà contadina) D.D.L., infatti, nell'atto di compravendita del (*omissis*) aveva chiesto l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste per il compendio unico, ai sensi del d.lgs. n. 228 del 2001, *ex art.* 5 *bis*, comma 4, in relazione ai terreni agricoli acquistati, per il valore complessivo di 575.000,00 (valore nuda proprietà ed usufrutto) mentre per il fabbricato rurale, acquistato per il valore complessivo di 190.000,00 (valore nuda proprietà ed usufrutto), aveva chiesto le agevolazioni sulla base della normativa applicabile agli IAP (c.d. imprenditore agricolo professionale) per la piccola proprietà contadina di cui al d.lgs. n. 99 del 2004. Venivano così notificati a D.D.L. detti atti impositivi ed egli proponeva tempestivo ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Siena eccependo, in sintesi, preliminarmente la nullità o l'inesistenza della notifica degli avvisi di liquidazione impugnati, la nullità degli avvisi per inesistenza degli stessi presupposti per invocare la decadenza dalle agevolazioni, in ragione della

inesistenza nell'atto di cessione di qualsivoglia intento speculativo trattandosi di una mera riunificazione nello stesso soggetto del diritto di usufrutto alla nuda proprietà, nonché la nullità degli avvisi impugnati per difetto di motivazione essendo preclusa la possibilità di conoscere in modo compiuto ed intellegibile la pretesa impositiva.

Con sentenza n. 299/1/15, depositata in data 21 giugno 2015, la Commissione tributaria provinciale di Siena non accoglieva il ricorso proposto dal contribuente, ritenendo la decadenza dalle agevolazioni.

Il contribuente proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana, denunciando l'omessa pronuncia sulla nullità o inesistenza della notificazione degli avvisi per violazione della legge n. 890 del 1982, artt. 8 e 14, l'omessa pronuncia sull'eccezione di difetto di motivazione degli avvisi impugnati e l'erronea motivazione circa la riorganizzazione aziendale effettuata, priva di qualsivoglia intento speculativo.

Con sentenza n. 579/9/16, depositata in data 23 marzo 2016, la Commissione Tributaria Regionale, in accoglimento dell'appello, riformava la decisione di primo grado affermando l'effettiva sussistenza della riorganizzazione aziendale che non consentiva la decadenza dalle agevolazioni fiscali ottenute ai sensi del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11, comma 3.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

D.D.L. si è costituito con controricorso.

DIRITTO

che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione della legge n. 97 del 1994, art. 5 *bis*, del d.p.r. n. 131 del 1986, nota I) della tariffa, parte prima allegata e del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 5 *bis* e art. 11, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo si fonda sulla supposta errata applicazione del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 5 *bis* e art. 11, comma 1, non essendo applicabile l'agevolazione prevista per la formazione del c.d. «compendio unico» nell'ipotesi di cessione del diritto ad una società di capitali, nella specie a responsabilità limitata, ove vi sia una coincidenza tra alienante ed acquirente. Sulla base di detta interpretazione non solo non sarebbe dovuta l'agevolazione invocata, ma si sarebbe anche verificata la decadenza da quella ottenuta al momento dell'acquisto dei diritti di proprietà ed usufrutto avvenuta in data (*omissis*), essendo passati meno di cinque anni alla data della riorganizzazione familiare-societaria dei cespiti immobiliari agricoli avvenuta il (*omissis*), non potendosi interpretare estensivamente in via analogica l'art. 11 cit., comma 3, trattandosi di agevolazione che necessita di un'interpretazione stringente.

2. Il motivo è infondato in ragione delle seguenti considerazioni.

2.1. Non è contestato che D.D.L. abbia acquistato, in proprio, il diritto di usufrutto vitalizio sul complesso immobiliare costituito da vari appezzamenti di terreno agricolo e tre fabbricati rurali, mentre il diritto di nuda proprietà sui medesimi appezzamenti veniva, invece, acquisito dalla Società Agricola «F.E.R.T. S.r.l.», di cui era rappresentante lo stesso sig. D.D., socio al 99 per cento. Nell'atto egli, in proprio, e quale legale rappresentante della società «F.E.R.T. S.r.l.», chiedeva l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste per il compendio unico, di cui al d.lgs. n. 228 del 2001, art. 5 *bis*, relativamente ai terreni agricoli acquistati, dichiarando a tal fine che entrambi gli acquirenti erano in possesso della qualifica di imprenditore agricolo, professionale e che sussistevano gli altri requisiti previsti per l'agevolazione. Contestualmente, per l'acquisto dei fabbricati rurali venivano richieste le agevolazioni previste a favore degli IAP di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, avendo dichiarato il possesso dei requisiti per le agevolazioni inerenti la piccola proprietà contadina, mai contestati. L'(*omissis*), poi, il sig. D.D. cedeva, con atto notarile, alla Società Agricola F.E.R.T. S.r.l. il diritto di usufrutto sui suddetti beni, ossia sugli appezzamenti di terreno e sul fabbricato rurale.

La questione all'esame della Corte è se possa essere applicabile l'agevolazione prevista per la formazione del c.d. «compendio unico» nell'ipotesi di cessione del diritto ad una società di capitali, nella specie a responsabilità limitata, ove vi sia una coincidenza tra alienante ed acquirente che ha diritto alle agevolazioni inerenti la piccola proprietà contadina, avendone i requisiti.

Va preliminarmente precisato che, come correttamente rilevato dai giudici di appello nella sentenza impugnata, con riferimento alla asserita riorganizzazione aziendale, con la riunificazione nello stesso soggetto del diritto di usufrutto alla nuda proprietà non è dato riscontrare alcuna finalità speculativa, ma solo un intento di riunificare ed accorpore la proprietà agricola nello stesso soggetto, sicché, il contribuente, disponendo la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà appartenente alla società F.E.R.T., per le quote di proprietà già allo stesso appartenenti (in particolare, ai coniugi D.D.), non ottiene alcun vantaggio fiscale, posto che non vi è contestazione sul fatto che l'attività agricola sui terreni viene esercitata dallo stesso contribuente, che è il soggetto qualificato ai fini I.A.P..

Il d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11, in realtà, nel prevedere una attenuazione dei vincoli in materia di proprietà agricola coltivata con la riduzione della decadenza dai benefici da dieci a cinque anni, dispone espressamente al comma 3 che non incorre nella decadenza da tali benefici, come nel caso di specie, l'acquirente che, durante il periodo vincolativo, ferma restando la destinazione agricola, persegua con la cessione una riorganizzazione dell'azienda agricola all'interno della famiglia.

A ciò si deve aggiungere che l'art. 5 *bis* (rubricato «conservazione dell'integrità aziendale») del medesimo d.lgs., al comma 2, stabilisce che: «Al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno

dieci anni dal trasferimento si applicano le disposizioni di cui alla l. 31 gennaio 1994, n. 97, art. 5 *bis*, commi 1 e 2», nonché, al successivo comma 11 *bis*, «La costituzione di compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento», infine, al comma 11-quater, «La costituzione di compendio unico può avvenire anche in riferimento a terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi a notaio nelle forme dell'atto pubblico», come avvenuto nel caso in esame.

Sulla possibilità che una società di capitali possa usufruire delle agevolazioni fiscali già previste per le società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale parificate alle persone fisiche (come espressamente stabilito dal d.lgs. n. 228 del 2001, art. 9), bisogna far riferimento al d.lgs. n. 101 del 2005 (art. 2, commi 2 e 3), con cui sono state modificate alcune tra le disposizioni del d.lgs. n. 99 del 2004, in tema di società agricole. In particolare, a seguito di detta modifica, il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4 *bis*, attualmente prevede che «le agevolazioni di cui al comma 4 (“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” n.d.r.) sono riconosciute anche alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto».

Nel caso in esame, nessuna censura può essere espressa nei confronti della sentenza impugnata, tenuto conto che i giudici di appello, pur non riportando le norme da ultimo trascritte, hanno riconosciuto che la creazione del compendio unico, con le relative agevolazioni fiscali, può intervenire a favore di una società di capitali che abbia almeno un amministratore coltivatore diretto (essendo espressamente previsto dalla normativa sin qui citata).

3. In definitiva il ricorso va respinto. Le spese di lite vanno interamente compensate tra le parti, considerata la novità della questione esaminata da questa Corte.

P.Q.M.

La Corte rigetta e compensa integralmente tra le parti le spese di lite.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 17 settembre 2020.

(Omissis)

Cessione del diritto di usufrutto ad una società agricola s.r.l. Coincidenza tra alienante ed acquirente

Con l'art. 2, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 101/2005 il legislatore ha ritenuto opportuno modificare alcune disposizioni del d.lgs. n. 99/2004 al fine di ampliare, individuare e integrare la platea dei destinatari delle agevolazioni fiscali finalizzate al conseguimento dell'integrità aziendale nel settore agricolo. Tale intervento ha riguardato, in particolare, le società agricole per cui l'art. 2, comma 4 *bis*, del citato decreto prevede attualmente che 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, sono riconosciute anche alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto. A tale riguardo è significativa la puntualizzazione della Suprema Corte la quale, occupandosi del fenomeno «abusivo» del c.d. IAP itinerante, ha affermato che le società agricole possono 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, riguardanti 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.; il secondo è che esse devono qualificarsi come società agricola; 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 per 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 IAP¹.

Stabilito, quindi, che le società agricole possono essere costituite anche nella norma delle società di capitali si è posta, di recente, la questione se sia possibile applicare l'agevolazione prevista per la formazione del c.d. «compendio unico», di cui agli artt. 5 *bis* e 11, comma 1, del d.lgs. n. 228/2001, nell'ipotesi di cessione del diritto di usufrutto ad una società di capitali, nella specie a responsabilità limitata, ove vi sia una coincidenza tra alienante ed acquirente che ha diritto alle agevolazioni inerenti alla piccola proprietà contadina, avendone i requisiti.

Il problema, del quale è stata investita la Cassazione, è sorto in merito ad un atto di compravendita di un complesso immobiliare (appezzamenti di terreni e fabbricati rurali) articolato nelle seguenti fasi:

- un soggetto qualificato (IAP) acquistava, in proprio, il diritto di usufrutto «vitalizio» su tali beni;
- il diritto di nuda proprietà era, invece, acquisito da una società agricola s.r.l. di cui lo stesso acquirente del diritto di usufrutto era socio al 99 per cento e rivestiva anche la carica di legale rappresentante;
- successivamente, il diritto di usufrutto era ceduto alla società s.r.l.

Una operazione, questa, che poteva, fra l'altro, sottintendere un intento speculativo poiché con distinti atti di acquisto (usufrutto e nuda proprietà), operati dalla stessa persona (in proprio e quale rappresentante legale), e la conseguente cessione dell'usufrutto alla società, si era realizzata la riunificazione dei due «diritti» per cui la piena proprietà degli immobili risultava, da ultimo, ricomposta in capo ad un unico soggetto.

Prima però di entrare nel merito della vertenza sembra utile rammentare che ai sensi dell'art 981 c.c., l'usufrutto consiste nel diritto di godere della cosa altrui, con l'obbligo di rispettare la destinazione economica. Al pari di altri diritti reali di godimento (uso e diritto di abitazione), è un diritto autonomo, distinto cioè dalla proprietà, e disponibile (art. 980 c.c.) per cui il proprietario di un bene, riservandosi la

¹ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 30 aprile 2020, n. 8430 ord., in www.osservatorioagromafie.it.

«nuda proprietà», può costituire a favore di altro soggetto tale diritto come, viceversa, può trattarsi l'usufrutto e attribuire a terzi la «nuda proprietà».

Dalla sua costituzione in poi, il diritto di usufrutto è del tutto indipendente rispetto al diritto della nuda proprietà, anche per quanto riguarda le possibili cause di estinzione quali la morte dell'usufruttuario o la sua scadenza. In definitiva, il titolare del diritto di usufrutto può disporre liberamente del diritto per cui può donarlo o trasferirlo; può anche concedere ipoteca sull'usufrutto come darlo in locazione. Parimenti, può rinunciare ad esso.

L'usufrutto può essere a tempo determinato, cioè costituito per un periodo di tempo delimitato, ovvero vitalizio (come nella fattispecie) quando è posto in essere per tutta la durata della vita dell'originario usufruttuario; in quest'ultimo caso si estingue alla morte del titolare e il nudo proprietario ne acquisisce la piena proprietà per consolidazione.

L'usufrutto «vitalizio» è spesso utilizzato per l'acquisto di beni immobili (terreni e fabbricati) e quando questo avviene, come nel caso in questione, il valore della piena proprietà dell'immobile è decurtato del valore dell'usufrutto stesso (la parte residua costituisce la nuda proprietà). L'usufrutto vitalizio, fra l'altro, può essere costituito con un unico atto su più beni, anche di natura diversa, come pure su tutti i beni di cui è titolare un soggetto (c.d. usufrutto generale vitalizio).

Ai fini fiscali è calcolato facendo riferimento a determinati valori tabellari che sono aggiornati in ragione della variazione del saggio legale d'interesse per cui quando questo avviene il Ministero dell'economia e finanze (MEF) determina, con apposito provvedimento, i coefficienti da utilizzare per il relativo calcolo; coefficienti che sono rapportati all'età dell'usufruttuario e sono decrescenti in ragione della durata media della vita (come si può notare dalla tabella riportata in nota). Più è giovane l'usufruttuario e più alto è il coefficiente poiché si tratta, nel suo caso, di una proiezione a lungo termine sulla sua possibilità di vita.

Il valore dell'usufrutto si ottiene moltiplicando il valore della piena proprietà per il tasso di interesse legale e il prodotto così ottenuto va moltiplicato ancora per il coefficiente tabellare; la parte residua costituisce il valore della nuda proprietà².

² Tabella aggiornata del calcolo dell'usufrutto

Prospetto dei coefficienti (anno 2020)

Età del beneficiario	Usufrutto valore %	Nuda proprietà
da 0 a 20 anni	95,00	5,00
da 21 a 30 anni	90,00	10,00
da 31 a 40 anni	85,00	15,00
da 41 a 45 anni	80,00	20,00
da 46 a 50 anni	75,00	25,00
da 51 a 53 anni	70,00	30,00
da 54 a 56 anni	65,00	35,00
da 57 a 60 anni	60,00	40,00
da 61 a 63 anni	55,00	45,00
da 64 a 66 anni	50,00	50,00
da 67 a 69 anni	45,00	55,00
da 70 a 72 anni	40,00	60,00
da 73 a 75 anni	35,00	65,00
da 76 a 78 anni	30,00	70,00
da 79 a 82 anni	25,00	75,00
da 83 a 86 anni	20,00	80,00
da 87 a 92 anni	15,00	85,00
da 93 a 99 anni	10,00	90,00

Fatti questi richiami e tornando al caso di specie, per entrambe le compravendite (usufrutto e nuda proprietà) erano state richieste le agevolazioni fiscali previste dalle leggi speciali a favore del settore agricolo; più propriamente:

- per il primo acquisto (il diritto di usufrutto dei terreni) l'interessato aveva invocato i benefici del «compendio unico» di cui all'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001. In sostanza il trasferimento era in esenzione assoluta da imposte (registro, ipotecaria, catastale e bollo);
- per la nuda proprietà (costituita da fabbricati rurali) si era avvalso della qualifica di IAP, chiedendo i benefici previsti dall'art. 1, comma 4 del d.lgs. n. 99/2004, essendo in possesso dei requisiti in materia di piccola proprietà contadina. In questo caso, avvalendosi dei benefici in materia di piccola proprietà contadina, l'atto era soggetto alle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa mentre era dovuta l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

Anche se non specificato, si deve ritenere che gli atti di trasferimento erano stati posti in essere prima del 2014 poiché con l'art. 10, comma 4, del d.l. n. 23/2011 è stata attuata la revisione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro) che ha mutato il regime impositivo degli atti di trasferimento, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari. La riformulazione del citato articolo ha comportato, fra l'altro, la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, previste anche da leggi speciali, riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili per cui sono venuti meno i benefici fiscali concessi per l'acquisto di terreni agricoli (quali: compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani).

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, non ravvisando la sussistenza delle condizioni per il riconoscimento delle agevolazioni richieste, notificava distinti avvisi di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni sia per la decadenza dalle agevolazioni c.d. compendio unico, che per la decadenza dalle agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 604/1954.

Il ragionamento seguito, nella circostanza, dall'organo preposto all'accertamento era dettato dal fatto che secondo il suo giudizio le agevolazioni sul «compendio unico» non erano applicabili al caso di specie atteso che il diritto di usufrutto era stato ceduto ad una società di capitali dove l'alienante era anche acquirente del medesimo. Non essendo possibile tale eventualità, venivano meno anche le agevolazioni godute a monte, al momento cioè dell'acquisto del diritto di usufrutto sugli immobili (terreni e fabbricati rurali), in quanto la consolidazione (riorganizzazione familiare-societaria dei cespiti immobiliari agricoli) era avvenuta prima dello scadere dei cinque anni richiesti dalla norma di legge.

L'accertamento riguardava, quindi, sia l'acquisto del diritto di usufrutto vitalizio sugli immobili che il suo successivo trasferimento alla società; in particolare l'attenzione si era soffermata su quest'ultimo atto. Per l'Amministrazione finanziaria le cessioni erano state fatte disattendendo il vincolo temporale [di dieci (compendio unico) e cinque anni (p.p.c.)] previsto dalle rispettive norme per cui recuperava a tassazione le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, rispettivamente nella misura del 15, 2 e 1 per cento, in base a quanto disposto dall'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, vigente all'epoca dei fatti, e degli artt. 1, tariffa, allegata al d.lgs. n. 347/1990 e 10 dello stesso decreto (Testo unico imposte ipotecaria e catastale).

Prendeva così avvio il contenzioso con il ricorso del contribuente alla C.T.P., non accolto, che eccepiva la nullità degli atti impositivi rilevando altresì che non vi era stato alcun intento speculativo trattandosi di una mera riunificazione nello stesso soggetto del diritto di usufrutto alla nuda proprietà. Di diverso parere, invece, la C.T.R. che, in riforma della decisione di primo grado, riteneva che, nello specifico, vi era stata l'effettiva riorganizzazione aziendale per cui non sussistevano i presupposti per la decadenza dalle agevolazioni fiscali ottenute ai sensi dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001³.

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'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dall'articolo 1 del presente decreto. Le disposizioni del presente comma si applicano anche in

La controversia aveva il suo epilogo davanti ai giudici di legittimità dove l'Agenzia delle Entrate, ricorrendo in cassazione, contestava la sentenza della C.T.R. confermando la sua tesi basata sulle considerazioni già evidenziate: le agevolazioni sul «compendio unico» non erano applicabili nel caso di specie ovvero quando è ceduto il diritto di usufrutto ad una società di capitali dove vi è coincidenza tra alienante ed acquirente.

La Cassazione, ritenendo infondata tale motivazione, ha da subito escluso l'intento elusivo dell'operazione. Con l'avvenuta riorganizzazione aziendale, operata mediante la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà in capo allo stesso soggetto, si era realizzata la c.d. consolidazione della piena proprietà la qual cosa non aveva procurato alcun vantaggio fiscale poiché non era posto in dubbio il fatto che l'attività agricola sui terreni era esercitata dallo stesso contribuente il quale era un soggetto qualificato (IAP). Come tale non aveva disatteso la norma (art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001) in quanto aveva perseguito, con la cessione del diritto di usufrutto alla società, una riorganizzazione dell'azienda agricola all'interno della famiglia.

Non erano state ignorate, quindi, le disposizioni sul compendio unico atteso che la sua costituzione può avvenire, anche in riferimento a terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi a notaio nelle forme dell'atto pubblico, come avvenuto nel caso in esame.

Posto quindi che non sussistevano le condizioni per la decadenza dalle agevolazioni rimaneva da valutare l'unico motivo del contendere legato cioè alla possibilità che una società di capitali possa comunque usufruire delle stesse agevolazioni fiscali, previste a favore di società esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale parificate alle persone fisiche (come espressamente stabilito dall'art. 9 del d.lgs. n. 228/2001).

La risposta risiede nella legge; come anticipato in premessa l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004 prevede che 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 sono riconosciute anche alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto.

Rigettando il ricorso è stato, quindi, affermato il principio per cui la creazione del compendio unico può avvenire, usufruendo delle relative agevolazioni fiscali, a favore anche di una società di capitali che abbia almeno un amministratore coltivatore diretto.

Luigi Cenicola

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».