

Affitto a società agricola composta da familiari dell'originario acquirente e decadenza dai benefici fiscali

Cass. Sez. Trib. 18 maggio 2022, n. 15905 ord. - Chindemi, pres.; D'Oriano, est. - G.R. (avv.ti Mannino e Bernardini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Toscana 21 novembre 2018*)

Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Piccola proprietà contadina - Decadenza dai benefici - Esclusione della decadenza nei casi di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2011 - Società di persone e di capitali - Applicabilità - Condizioni.

In tema di agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi dell'art. 11, d.lgs. n. 228/2001, opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitale, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Con la sentenza in epigrafe, la Sezione tributaria della Corte di cassazione offre una lettura dell'art. 11, d.lgs. n. 228/2001 che, sostanziosamente nel principio di diritto secondo cui «In tema di agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11 opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitale, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione», suscita qualche perplessità, alla luce delle argomentazioni che seguono.

L'art. 11 in esame al comma 3 ha introdotto un'eccezione alla regola della decadenza dalle agevolazioni fiscali in materia di formazione ed arrotondamento della proprietà coltivatrice, disponendo che la decadenza non opera laddove l'acquirente, nei cinque anni successivi all'acquisto, alieni o conceda il godimento dei terreni così acquistati a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, sempreché tali soggetti siano imprenditori agricoli¹.

Si tratta, come è noto, delle agevolazioni disciplinate dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla l. 26 febbraio 2010, n. 25, a norma del quale: «Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, 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 operate 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. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della Provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle age-

¹ «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 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».

volazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni».

Con una precedente pronuncia del 2014², la stessa Sezione tributaria della Corte di cassazione aveva statuito che: «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'articolo 7 della legge 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'articolo 11 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo *ex art.* 2135 cod. civ.».

A fronte della previsione legislativa che fa salve le agevolazioni fiscali in parola qualora la dismissione della proprietà o della conduzione dei terreni acquistati avvalendosi di tali benefici avvenga, nel periodo decadenziale, a favore di una persona fisica legata all'acquirente da vincolo coniugale, parentale o di affinità entro i gradi ivi indicati, i giudici di legittimità vengono chiamati, nel caso definito con la sentenza in commento, a pronunciarsi sulla particolare fattispecie dell'affitto dei terreni, nel predetto periodo, a favore di una società di capitali esercente attività agricola e composta da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo con l'originario beneficiario delle agevolazioni fiscali.

La conclusione a cui perviene la sentenza, nel senso che anche in tale ipotesi deve considerarsi operante la salvezza delle agevolazioni fiscali *de quibus*, si fonda, secondo il ragionamento seguito dai giudici della Sezione tributaria, sulla constatazione che il legislatore ha esteso tali agevolazioni anche alle società agricole, siano esse di persone che di capitali, qualificate imprenditore agricolo professionale ai sensi dell'art. 1, comma 3, d.lgs. n. 99/2004, come modificato dall'art. 1, d.lgs. n. 101/2005³.

L'estensione alla società agricola qualificata imprenditore agricolo professionale delle agevolazioni tributarie riconosciute alla persona fisica in possesso di tale qualifica è prevista dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 99 cit., e ss. mm. e ii.⁴ a cui si aggiunge, ai sensi del comma 4 *bis* del medesimo art. 2, che dette agevolazioni sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

La sentenza si dilunga nel richiamare altre disposizioni recate dal medesimo d.lgs. n. 99, quali l'art. 1, comma 5 *bis*, secondo cui «l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura», ed anche il successivo comma 5 *ter* che estende al cosiddetto

² Cass. Sez. V Civ. 21 marzo 2014, n. 6688, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

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

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) nel caso di società 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».

⁴ «4. Alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, 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 di cui all'articolo 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime».

imprenditore agricolo professionale «*in itinere*», alle condizioni ivi previste, le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale.

Ora, a ben vedere, si può ritenere che non sia fondato su un lineare sillogismo il ragionamento svolto nella sentenza in esame secondo cui, partendo dalla «equiparazione tra "IAP-persona fisica" e "IAP-società" che la legge ha inteso affermare e presupporre nel riconoscere ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie», si può pervenire alla conclusione che: «Data per acquisita una tale estensione dell'ambito applicativo, va dunque ritenuto che anche il d.lgs. n. 228 del 2001, art. 11 debba essere adeguato sul piano interpretativo alle nuove previsioni che hanno portato ad equiparare, quanto al riconoscimento dei benefici per la piccola proprietà contadina, persone fisiche e società agricole, sia di persone che di capitali, nel senso di estendere l'esclusione della decadenza anche alle ipotesi in cui l'affitto o la vendita venga effettuato a favore di società che abbiano sia un oggetto riconducibile all'art. 2135 c.c. sia una compagine societaria equivalente sul piano dei legami familiari a quella prevista dalla norma, permanendo anche in questo caso intatta quella presunzione di continuità nella coltivazione diretta del fondo che costituisce la *ratio* della disposizione in deroga».

Pur consapevoli del principio di diritto per il quale le norme che prevedono agevolazioni tributarie sono di stretta interpretazione⁵, i giudici della Sezione tributaria ritengono nella sentenza in commento di poter giustificare l'estensione della non decadenza delle agevolazioni fiscali, sancita dall'art. 11 cit., anche alla fattispecie in cui l'acquirente affitti i terreni – acquistati con il beneficio dell'agevolazione – ad una società agricola, di qualsiasi natura, composta unicamente da soci al medesimo legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, in quanto: «Tale estensione non costituisce una deroga al principio condiviso che impone l'interpretazione restrittiva delle norme di natura agevolativa, bensì un mero adeguamento del dettato normativo pregresso alla evoluzione normativa successiva che ha determinato una equiparazione di persone fisiche e società agricole nell'ammissione ai benefici fiscali».

Per quanto, dunque, possa dirsi giustificato lo sforzo fatto nel corso degli anni dal legislatore di riconoscere determinati benefici fiscali, ad appannaggio esclusivo degli imprenditori esercenti attività d'impresa agricola in forma individuale, anche alle società agricole in cui vi sia il coinvolgimento di soci o di amministratori (o – nel caso delle società cooperative – di soci amministratori) in possesso delle qualifiche professionali di IAP o coltivatore diretto, non si può ritenere che l'esegesi dell'art. 11 in esame, offerta dalla sentenza in commento, sia consequenziale e coerente rispetto a tale evoluzione normativa.

Invero, il dato testuale della norma, per quanto la si voglia leggere in combinato disposto con le varie norme citate nella sentenza che, come già evidenziato, trattano la ben differente questione dell'ambito applicativo delle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli, non sembra in alcun modo legittimare l'estensione della deroga al vincolo decadenziale *de quo* all'ipotesi di trasferimento della proprietà o cessione della conduzione ad una compagine societaria per quanto partecipata esclusivamente da familiari del soggetto acquirente.

La rilevanza che l'art. 11 attribuisce alla relazione familiare esistente tra acquirente e soggetto cessionario della proprietà o della conduzione del bene oggetto dell'acquisto agevolato è di per sé esplicativa della volontà del legislatore di fondare la deroga alla regola decadenziale unicamente sulla sussistenza di particolari rapporti tra persone fisiche che ontologicamente non possono sussistere tra una persona fisica ed una compagine societaria.

Lascia perplessi, in particolare, la valorizzazione dell'elemento dei legami familiari tra acquirente e soci della società agricola, cui egli ceda nel quinquennio post-acquisto la proprietà o il godimento dei terreni,

⁵ Postulato giuridico enunciato, ad esempio, da Cass. Sez. VI Civ. 16 luglio 2020, n. 15249, in connessione con Cass. Sez. Un. Civ. 22 settembre 2016, n. 18574, in *Il fisco*, 2016, 3974, che richiama un precedente pronunciamento delle Sezioni unite (Cass. Sez. Un. Civ. 3 giugno 2015, n. 11373, in *Foro it.*, 2015, 10, 3066) in base al quale costituisce caposaldo dell'ordinamento tributario, nonché «principio assolutamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte e condiviso dalla prevalente dottrina, che le norme fiscali di agevolazione sono norme di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale».

anche in presenza di una compagine sociale organizzata su base capitalistica in cui «la collettività dei soci scompare per dar luogo, attraverso i conferimenti, ad una persona giuridica nuova, la società»⁶, difficilmente potendosi giustificare in tale ipotesi l'assunto su cui si fonda il ragionamento svolto nella sentenza secondo cui permarrrebbe «anche in questo caso intatta quella presunzione di continuità nella coltivazione diretta del fondo che costituisce la *ratio* della disposizione in deroga».

Volendo, invero, suggerire una soluzione alternativa a quella che ha fatto sorgere il contenzioso oggetto della sentenza in esame tra Amministrazione finanziaria e originario acquirente dei terreni affittati nel corso del periodo decadenziale ad una società agricola costituita da suoi familiari, si può ritenere che nulla osterebbe, in corretta aderenza con la norma in parola, ad un'operazione che si articolasse in due ben distinti momenti: il trasferimento della proprietà del terreno oggetto dell'acquisto agevolato o l'affitto dello stesso nel corso del periodo decadenziale a favore di uno o più dei familiari indicati nell'art. 11 cui faccia seguito, per effetto di una libera scelta imprenditoriale dei cessionari, il conferimento del medesimo immobile in una società agricola costituita da tali persone fisiche.

Elisabetta Cinotti

⁶ Così G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Milano, 1996, 259. L'Autore evidenzia che «si crea in tal modo un diaframma tra singoli soci e tra i soci e i terzi, diaframma rappresentato appunto dalla società, e tutti i diversi rapporti, interni ed esterni, debbono necessariamente passare attraverso questo diaframma».