

## Decadenza dalle agevolazioni tributarie applicate nella compravendita di un terreno agricolo

Cass. Sez. Trib. 10 maggio 2023, n. 12500 ord. - Balsamo, pres.; Picardi, est. - Azienda agricola La Gerra agricola s.s. (avv.ti Napolitano e Muccari) c. Agenzia delle Entrate Direzione Centrale (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 19 gennaio 2017*)

**Imposte e tasse - Imposta di registro - Acquisto di terreno agricolo da parte di società agricola IAP - Richiesta agevolazioni legge n. 604/1954 - Rispetto dei requisiti oggettivi - Mancata coltivazione - Interpretazione restrittiva della norma in quanto speciale - Decadenza dai benefici fiscali.**

*L'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004, nel parificare il trattamento fiscale tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale, presuppone, comunque, il rispetto delle condizioni oggettive, necessarie al fine di promuovere il riordino della piccola proprietà contadina. Tali condizioni sono quelle individuate dall'art. 7 della legge n. 604/1954 che prevede la decadenza dalle agevolazioni per coloro che non coltivino direttamente il fondo. La norma, in quanto «speciale», è soggetta ad una interpretazione restrittiva per cui nel caso in cui chi acquista il terreno usufruendo dei benefici suddetti e non lo coltiva al momento della stipula dell'atto perde il diritto a usufruire dei privilegi e questo è ancor più evidente quando il fondo acquistato risulta concesso in affitto a soggetti terzi alla data del rogito.*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

Le agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina, in origine previste dalla legge n. 604/1954<sup>1</sup>, sono attualmente regolate dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, il quale stabilisce che 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 e ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. I predetti soggetti 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.

La norma prevede, inoltre, che sono fatte salve le disposizioni dell'art. 11, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 228/2001 nonché dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004<sup>2</sup>.

Per usufruire delle agevolazioni in oggetto sono richiesti pertanto i seguenti requisiti soggettivi:

- essere coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali;
- essere iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS.

Quanto al requisito oggettivo, deve trattarsi di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Non si tratta, nello specifico, di una proroga del previgente regime introdotto dalla citata legge n. 604/1954, bensì di una disciplina del tutto autonoma.

Le cause di decadenza, come anticipato, sono quelle di:

- alienazione volontaria dei terreni entro i cinque anni dall'acquisto;
- cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del terreno entro i cinque anni dall'acquisto.

---

<sup>1</sup> La riforma fondiaria, operata nei primi anni del dopo guerra, si prefiggeva lo scopo di avviare un processo per la formazione e il potenziamento della piccola proprietà contadina con una serie di provvedimenti mirati il cui fine era quello di favorire l'acquisto dei fondi. Questa non poteva, quindi, che essere attuata se non attraverso l'adozione di misure appositamente dedicate che dovevano agevolare, sia dal punto di vista creditizio che di quello fiscale, il trasferimento dei terreni con lo scopo di costituire efficienti proprietà contadine.

<sup>2</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010 e circolare n. 18/E del 29 maggio 2013.

Non è, quindi, più richiesta la sussistenza delle condizioni previste in precedenza (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), come anche la funzione della certificazione da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attestava la sussistenza dei richiamati requisiti e, pertanto, ai fini del riconoscimento del regime agevolato in esame, non si rende più necessaria tale certificazione.

Il richiamo al d.lgs. n. 99/2004 e, quindi, alla figura dell'imprenditore agricolo professionale, evidenzia, altresì, che rivestono tale figura anche le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone, se almeno un socio sia in possesso della qualifica di IAP; per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- 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.

A tale riguardo, la Cassazione ha tenuto a precisare che la parificazione attuata dal legislatore, ai fini del trattamento fiscale, tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di IAP, presuppone, in ogni caso, il rispetto delle condizioni oggettive stabilite dalla legge n. 604/1954, che prevede, tra l'altro, all'art. 7, la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo stesso<sup>3</sup>. L'articolo in questione dispone, infatti, che «Decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente».

Se, quindi, sussiste questa correlazione per cui devono essere rispettate comunque le condizioni imposte dalla normativa pregressa è perché, sempre secondo la Suprema Corte, l'interpretazione che il legislatore ha voluto dare al citato art. 7 va intesa in senso restrittivo ed è coerente con la natura di norme speciali. Essendo, infatti, una norma di carattere speciale le disposizioni che stabiliscono agevolazioni fiscali derogano, in ragione della particolare dignità delle ragioni dell'acquisto, al principio di uguaglianza e di capacità contributiva<sup>4</sup>.

In senso conforme anche la Corte costituzionale la quale ha rilevato che ogni disposizione fiscale di favore, in quanto recante benefici, agevolazioni o esenzioni, è di stretta interpretazione, anche in ragione della sua natura eccezionale, la quale implica che essa non può trovare applicazione fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge<sup>5</sup>.

Da ciò consegue che il contribuente deve porre in essere, ai fini del conseguimento dei benefici fiscali, un'attività univocamente diretta a coltivare il fondo. Ora, secondo il costante orientamento della Corte di cassazione, dal solo tenore letterale della norma in disamina e senza la necessità di un particolare sforzo ermeneutico, si evince, all'evidenza, come la coltivazione del fondo debba sussistere, a pena di decadenza dalle agevolazioni fiscali riconosciute, a partire dal momento di stipula dell'atto di acquisto (o, come nel caso in esame, di permuta) e debba permanere per tutto il periodo dei cinque anni successivi, senza mai venire meno. La norma esige che l'acquirente inizi la conduzione diretta del fondo sin dall'acquisto e non la dismetta per cinque anni; una diversa interpretazione legittimerebbe la permanenza dell'agevolazione

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 26 ottobre 2016, n. 21609, in *Giust. civ. Mass.*, 2016; Cass. Sez. V Civ. 30 settembre 2022, n. 28554, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 16 febbraio 2018, n. 3821, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

<sup>5</sup> Cfr. Corte cost. 13 dicembre 2017, n. 264, in *Giur. cost.*, 2017, 6, 2881.

tributaria a favore di chi acquisti il terreno affittato a terzi e senza mai coltivarlo lo rivenda dopo il quinquennio, ciò che sarebbe palesemente contrario alla *ratio legis*, diretta a sostenere chi coltiva i fondi agricoli e non chi ne fa commercio<sup>6</sup>.

I giudici di legittimità si erano, in realtà, soffermati sulla possibilità di riconoscere l'agevolazione anche al contribuente che non coltivi il fondo al momento dell'acquisto<sup>7</sup>. Ma la fattispecie esaminata era diversa perché il ritardo nell'avvio della diretta coltivazione, peraltro di una sola parte del fondo, non costituiva prova della mancanza di serietà dell'intenzione da parte dell'acquirente di attendere alla stessa, al punto da giustificare la revoca dei concessi benefici; ciò, soprattutto, in quanto il contribuente, conformatosi al precetto normativo, si era venuto a trovare nell'impossibilità di coltivare una parte del fondo acquistato per fatto a lui non imputabile, non essendo avvenuta la consegna malgrado il tempestivo avvio dell'opportuna procedura legale.

Ciò premesso, uno dei motivi di decadenza dai citati benefici, sui quali gli uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno rivolto particolare attenzione, riguarda quei terreni che alla data del loro acquisto risultavano affittati a soggetti terzi che li coltivavano sulla base di un regolare contratto di locazione agraria.

Un tema, quello del fondo affittato, che torna sovente d'attualità dove la Suprema Corte, richiamandosi al disposto dell'art. 7 della legge n. 604/1954 ed alla giurisprudenza consolidata, non fa che ribadire la decadenza delle agevolazioni per coloro che non coltivavano direttamente il fondo perché la norma esige che l'acquirente inizi la conduzione diretta del fondo sin dall'acquisto e non la dismetta per cinque. In caso contrario si decade dai benefici ed è dovuta l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 9 per cento.

Anche il caso in esame, recentemente posto al vaglio della Cassazione, rientra fra quelli che ripropongono lo stesso argomento. Con l'ordinanza n. 12500 del 10 maggio 2023, in epigrafe, la Corte è stata, infatti, chiamata nuovamente a pronunciarsi su di una vertenza generata dal disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle agevolazioni fiscali, in oggetto, che erano state richieste da una società agricola per l'acquisto di un terreno agricolo avvenuto nel 2007.

L'ufficio, con avviso di liquidazione, aveva motivato il diniego in quanto, al momento del rogito, il terreno risultava condotto in locazione da soggetti terzi e, inoltre, successivamente, nel 2011, la società aveva stipulato, relativamente ad una porzione del fondo, un contratto di compartecipazione stagionale.

Il ricorso era accolto dalla C.T.P. perché, a suo giudizio, risultava dimostrata l'immediata disponibilità del fondo, da parte dell'acquirente, in base ad una scrittura privata del 2007, contenente la rinuncia del conduttore alla prosecuzione dell'affitto. Doveva, altresì, ritenersi esclusa la decadenza delle agevolazioni a prescindere dalla stipula del contratto di compartecipazione, che, da un lato, ha carattere stagionale, e dall'altro lato, non comporta la dismissione della diretta conduzione, ma piuttosto una situazione di cogestione del fondo tra associante e associato.

Come noto, il contratto di compartecipazione ha natura associativa con il quale una parte (concedente) mette a disposizione il fondo per coltivarlo insieme ad un altro imprenditore (compartecipante) al fine di dividere i prodotti ottenuti; in esso prevale la cogestione dell'attività rispetto alla pura prestazione lavorativa. Ai fini fiscali, proprio perché si tratta di terreni messi a disposizione per la coltivazione il relativo contratto di compartecipazione, avendo natura associativa, non dovrebbe determinare la decadenza dei benefici in materia di p.p.c.

L'ufficio si appellava e la C.T.R., legittimando l'operato dell'Amministrazione finanziaria, riformava la sentenza di primo grado in quanto le parti, nello stesso atto di compravendita, avevano convenuto sulla conduzione in affitto del terreno; la contribuente non era stata in grado, fra l'altro, di dimostrare che il conduttore avesse lasciato il terreno da subito e che la medesima avesse immediatamente avviato la coltivazione diretta del terreno. La coltivazione si era poi interrotta con la stesura del citato contratto di compartecipazione agraria che lasciava presumere la rinuncia alla coltivazione diretta del fondo.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 31 ottobre 2019, n. 28058, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 10 febbraio 2001, n. 1927.

La controversia approdava in Cassazione dove la società agricola contestava quanto asserito dalla C.T.R. perché:

- la legge non esige che l'acquirente dimostri di essere subentrato nella coltivazione del fondo con un atto avente data certa;
- la normativa di riferimento (art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, artt. 1, 2 e 7 della legge n. 604/1954) non ricollega la decadenza delle agevolazioni alla circostanza che il terreno acquistato fosse, al momento del rogito, concesso in affitto a terzi, visto che la disciplina normativa non esige, neppure ai fini del riconoscimento del beneficio, che l'acquirente consegua immediatamente la disponibilità del fondo;
- il contratto di associazione in partecipazione ha natura associativa, con condivisione del ruolo di imprenditore agricolo, sicché deve ritenersi che il concedente conservi la conduzione diretta del fondo;
- che, nel caso di specie, oggetto del contratto di associazione in partecipazione è solo una porzione del fondo.

Nel merito, i giudici di legittimità, rifacendosi alle disposizioni che regolano la materia, hanno osservato che le società agricole possono, quindi, 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 i tre requisiti sopra indicati: due, di carattere apparentemente formali che concernono il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto, mentre il terzo requisito, di natura sostanziale, riguarda le persone dei soci o degli amministratori<sup>8</sup>.

La normativa di cui al d.lgs. n. 99/2004 non ha, invece, mutato lo specifico quadro del trattamento fiscale, che richiede sempre il rispetto dei requisiti di cui all'art. 2 della legge n. 604/1954, tra cui, quello della coltivazione diretta del fondo. Il successivo art. 7, comma 1, prevede la decadenza dal beneficio, nei confronti della persona fisica coltivatore diretto, nel caso in cui costui non coltivi direttamente il fondo; questa condizione deve ritenersi estesa anche alla società avente la qualifica di IAP in quanto la condizione è astrattamente ipotizzabile anche con riguardo alle società di persone.

Tralasciando le ulteriori disquisizioni fatte dalla Corte su questo punto, i giudici di legittimità hanno ritenuto del tutto infondate le motivazioni della società ricorrente rigettando il ricorso.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 30 aprile 2020, n. 8430, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.