

Sui benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP) e per le società agricole

Cass. Sez. Trib. 7 aprile 2022, n. 11282 ord. - Chindemi, pres.; Lo Sardo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Uniservizi Società Cooperativa ed a. (*Conferma Comm. trib. reg. Bologna 18 ottobre 2018*)

Imposte e tasse - Esenzioni ed agevolazioni - Agevolazioni varie - Benefici a favore della persona fisica con qualifica di coltivatore diretto - Iscrizione alla gestione previdenziale ed assistenziale prevista per l'agricoltura - Estensione alle società agricole di persone - Requisito in capo al socio che comunichi la qualità di imprenditore agricolo professionale - Necessità - Fondamento.

In tema di agevolazioni tributarie relative all'imposizione indiretta, i benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), ove risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, sono concessi anche alle società agricole ex art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99 del 2004, purché detto requisito sussista in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella società in accomandita semplice il socio accomandatario), atteso che solo in tal modo si attua l'equiparazione tra IAP-persona fisica e IAP-società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali.

RILEVATO

che:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dal Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna il 18 ottobre 2018 n. 2426/07/2018, che, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di liquidazione e cartella di pagamento (quest'ultima emessa in corso di causa a seguito di iscrizione a ruolo in via provvisoria) delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per la revoca delle agevolazioni previste dal [D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300](#), in relazione alla compravendita di un ramo aziendale ubicato in (OMISSIS) (BO), avente ad oggetto l'allevamento di suini e comprendente un terreno ed un fabbricato, a mezzo di rogito notarile del (OMISSIS), ha accolto - dopo la relativa riunione - gli appelli proposti dalla "Uniservizi Società Cooperativa" e dalla "Società Agricola San Silvestro S.r.l." nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Modena il 10 dicembre 2013 n. 465/02/2013, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto che il trasferimento del terreno compreso nel complesso aziendale potesse beneficiare delle invocate agevolazioni, essendo stato pattuito un autonomo corrispettivo. Il ricorso è affidato a tre motivi. La "Uniservizi Società Cooperativa" e la "Società Agricola San Silvestro S.r.l." sono rimaste intime.

Diritto

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della [L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 6 e 7](#), nonché del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#), art. 42, in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che l'avviso di liquidazione fosse carente di motivazione in ordine alla natura dell'imposta liquidata (principale, suppletiva o complementare), nonché in ordine alle modalità ed ai parametri di calcolo per la correzione degli errori commessi in sede di autoliquidazione.
2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del [D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 2](#), e del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 23](#), in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la compravendita di un ramo aziendale potesse usufruire delle agevolazioni previste per l'imprenditore agricolo professionale, sia pure soltanto in relazione al terreno ivi compreso, essendo riservato il beneficio fiscale per la compravendita di soli terreni.
3. Con il terzo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata (verosimilmente) per violazione dell'[art. 132 c.p.c.](#), comma 2, n. 4, e del [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36](#), comma 2, n. 4, civ., in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 4, per aver deciso l'appello con motivazione assolutamente apparente.

Ritenuto che:

1. I motivi - dei quali si rende opportuno l'esame congiunto, per la stretta correlazione delle censure - sono infondati, pur occorrendo emendare la motivazione della sentenza impugnata, che, comunque, è pienamente corretta nel dispositivo, nei termini specificati in appresso [ex art. 384 c.p.c.](#), comma 4.

1.1 Secondo la [L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7](#), comma 1 (c.d. "Statuto del contribuente"): "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla [L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3](#), concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo



richiama".

Sulla scorta di tale disposizione, si è affermato che, in materia tributaria, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa in modo da poter valutare sia l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur, sicché tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente, tramite l'inserimento ab origine nel provvedimento, ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (tra le tante: [Cass., Sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7056](#); [Cass., Sez. 5, 14 ottobre 2015, n. 20652](#); [Cass., Sez. 5, 28 febbraio 2017, n. 5160](#); [Cass., Sez. 5, 24 luglio 2019, nn. 19989 e 19990](#); [Cas., Sez. 6-5, 14 febbraio 2020, nn. 3762, 3763 e 3764](#); [Cass., Sez. 6-5, 23 luglio 2020, n. 15854](#); [Cass., Sez. 6-5, 19 novembre 2020, n. 26400](#); [Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, n. 28819](#); [Cass., Sez. 6-5, 27 ottobre 2021, n. 30395](#)).

Peraltro, con specifico riguardo all'imposta di registro, si è precisato che la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'amministrazione finanziaria nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa ([Cass., Sez. 5, 21 marzo 2019, n. 7941](#)). Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sull'amministrazione finanziaria, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore o è stata determinata la maggiore imposta, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio adottato e/o l'aliquota applicata, è già in condizione di contestare la fondatezza della pretesa erariale.

1.2 Su tali premesse, quindi, l'avviso di liquidazione in disanima (che è stato riprodotto nel corpo del ricorso in ossequio al canone dell'autosufficienza) soddisfa i criteri enunciati, contenendo una chiara e precisa indicazione del rogito notarile (notaio rogante e numero di repertorio), delle parti contrattuali (venditrice e compratrice), dell'oggetto della compravendita (il ramo aziendale), dei valori ascritti alle singole categorie di beni compresi nel ramo aziendale (terreni, fabbricati e mobili), dei criteri per il calcolo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione alla compravendita (riferimenti normativi e tariffari, basi imponibili, aliquote ed imposte).

1.3 Ne' si delinea alcuna incertezza in ordine al tipo di imposta liquidata (principale, suppletiva o complementare), essendo dirimente la previsione del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 42](#) (richiamato dal [D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 13](#), comma 1), secondo cui: "E' principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso". Per cui, la definizione legislativa ricomprende nella nozione di imposta principale un duplice prelievo: sia quello direttamente versato al momento della registrazione (c.d. imposta principale contestuale o "autoliquidata"), sia quello integrativamente richiesto dall'ufficio allo scopo di correggere errori od omissioni incorsi nella autoliquidazione medesima (c.d. imposta principale "postuma") ([Cass., Sez. 5, 7 giugno 2019, n. 15450](#); [Cass., Sez. 5", 19 agosto 2020, n. 17357](#); [Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3456](#)).

1.4 Dunque, la natura di imposta "principale" era agevolmente desumibile dallo stesso contenuto dell'avviso di liquidazione, nel quale la registrazione telematica del rogito notarile è chiaramente menzionata e l'intervento dell'amministrazione finanziaria è rigorosamente limitato alla rettifica in maius dell'imposta di registro (per l'applicazione della misura proporzionale con l'aliquota del 15% sul valore ascritto al terreno, in luogo della misura fissa) in conseguenza dell'esclusione delle agevolazioni previste per l'imprenditore agricolo professionale.

1.5 Pertanto, l'amministrazione finanziaria si è attenuta alla prescrizione del [D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, art. 3-ter](#) (quale introdotto dal [D.Lgs. 18 gennaio 2000, n. 19, art. 1, comma 1](#)), il quale prevede una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, attribuendo all'amministrazione finanziaria la potestà di notificare al notaio un avviso di liquidazione integrativo, dal quale scaturisce la possibilità, per il notaio medesimo, sia di pagare entro i 15 giorni successivi senza interessi moratori né sanzioni, sia di eventualmente compensare il proprio debito di rettifica con il credito risultante per le somme da lui versate in eccesso su altre registrazioni telematiche autoliquidate. Difatti, questa particolare procedura di controllo riguarda unicamente le imposte autoliquidate la cui difformità dal dovuto risulti immediatamente percepibile - potremmo dire per tabulas - dal M.U.I. (modello unico informatico) ovvero dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica; dispone, infatti, la norma che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero delle imposte autoliquidate sia esperibile, in quanto il maggior dovuto emerga "sulla base degli elementi desumibili dall'atto" (tra le tante: [Cass., Sez. 5, 7 giugno 2019, n. 15450](#); [Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3456](#); [Cass., Sez. 5, 20 aprile 2021, n. 10329](#); [Cass., Sez. 5, 29 settembre 2021, n. 26361](#); [Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2021, n. 30739](#)).

1.6 Ne deriva che la motivazione dell'avviso di liquidazione era idonea ad assolvere la sua funzione delimitativa, sicché il giudice di appello ne ha erroneamente valutato la nullità per violazione della [L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 6 e 7](#).

2. Ciò non di meno, al di là dell'adeguatezza motivazionale dell'atto impositivo, l'amministrazione finanziaria ha interpretato la norma agevolativa in dissonanza dall'indirizzo esegetico della più recente giurisprudenza di legittimità.

2.1 Già in relazione al previgente assetto regolativo della materia, che era incentrato sulla nozione di coltivatore diretto e

prende in considerazione "la formazione o (...) l'arrotondamento della piccola proprietà contadina", questa Corte aveva rilevato che l'elencazione di atti nominativamente indicati dalla [L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 1](#), non integrava un numerus clausus in quanto "la nozione di "atti inerenti" alla formazione della piccola proprietà contadina deve considerarsi comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, stante la finalità del legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento dei diritti reali su beni immobili" ([Cass., Sez. 1, 10 maggio 1996, n. 4409](#); [Cass., Sez. 5, 5 dicembre 2005, n. 26394](#); [Cass., Sez. 5, 19 maggio 2008, n. 12609](#); [Cass., Sez. 5, 14 gennaio 2009, n. 674](#); [Cass., Sez. 5, 16 giugno 2010, n. 14520](#); [Cass., Sez. 5, 22 gennaio 2014, n. 1251](#); [Cass., Sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15157](#); [Cass., Sez. 5, 10 giugno 2021, n. 16219](#)).

2.2 Peraltro, riformulando l'agevolazione in discorso, il [D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, art. 2](#), comma 4-bis, convertito, con modificazioni, dalla [L. 26 febbraio 2010, n. 25](#) (in vigore dal 30 dicembre 2009), nel testo modificato dalla [L. 13 dicembre 2010, n. 220, art. 1](#), comma 41, ha espressamente previsto che: "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 fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed 2 all'imposta catastale nella misura dell'uno per cento".

2.3 In tal modo, la definizione normativa si è incentrata sull'individuazione degli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti", così esponendo presupposti oggettivi che, quanto al titolo contrattuale del beneficio, rifuggono da ogni elencazione e si risolvono nell'effetto negoziale (traslativo) conseguito, nella sua natura onerosa e nella qualificazione dell'oggetto contrattuale (rimessa agli "strumenti urbanistici vigenti") ([Cass., Sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15157](#); [Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 15987](#)).

Per cui, in disparte il rilievo unitario o atomistico dell'azienda o del ramo aziendale, che non riveste specifica conclusione avuto riguardo alle stesse disposizioni che disciplinano l'applicazione dell'imposta di registro con riferimento a singoli beni per i quali (così come nella fattispecie) siano stati pattuiti distinti corrispettivi ([D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 23](#), commi 1 e 4 - tra le tante: [Cass., Sez. 5, 30 maggio 2000, n. 7196](#); [Cass., Sez. 5, 2 aprile 2015, n. 6716](#); [Cass., Sez. 5, 3 maggio 2019, n. 11665](#); [Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 540](#)), la considerazione dell'ampia portata della disposizione normativa che individua i presupposti oggettivi dell'agevolazione, - e la stessa evidenza del rilievo secondo il quale la cessione di azienda comporta sempre (anche) il trasferimento (nella fattispecie a titolo oneroso) dei beni che la compongono, - rendono ragione della conclusione secondo la quale tra gli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti" non può non includersi (anche) la cessione di azienda ([Cass., Sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15157](#); [Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 15987](#)).

2.4 In tale direzione, si è soggiunto che, inequivoca la conclusione in discorso qualora i beni costituenti l'azienda ceduta debbano identificarsi (esclusivamente) in terreni agricoli (con relative pertinenze), la più lata interpretazione dei presupposti oggettivi dell'agevolazione deve correlarsi con l'identificazione dei (corrispondenti) presupposti soggettivi ([D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1 e 2](#)), presupposti questi, - la cui sussistenza, nella fattispecie, è indiscussa, - che concorrono ad identificare la ratio legis dell'agevolazione (giustappunto correlata alla qualità di imprenditore agricolo professionale, individuale o collettivo, che esercita le attività agricole di cui all'[art. 2135 c.c.](#), e che, per tale attività, è assicurato presso l'INPS); laddove, allora, di alcuna razionalità risulterebbe la differenziazione del trattamento fiscale dell'atto traslativo di azienda in ragione della (sola) unitaria destinazione della universitas rerum quando le (o alcune delle) singole componenti aziendali siano destinate all'impiego in un'azienda agricola, per lo svolgimento delle relative attività da parte di imprenditore agricolo professionale ([Cass., Sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15157](#); [Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 15987](#)).

2.5 Su tali premesse, quindi, stante l'identità di ratio legis, non si può escludere che l'estensione del beneficio fiscale alla cessione di azienda o di ramo aziendale comprendente terreni agricoli possa riguardare anche gli atti stipulati tra il 7 maggio 2004 ed il 30 dicembre 2009, nella vigenza del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99](#).

2.6 Come è noto, il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99](#), ha introdotto la nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale" (IAP), definito come colui che, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del Regolamento (CE) del Consiglio 14 maggio 1999, n. 1257, art. 5, dedichi alle attività agricole di cui all'[art. 2135 c.c.](#), direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro (art. 1, comma 1). I suddetti requisiti sono accertati, ad ogni effetto, dalle Regioni (art. 1, comma 2). L'accertamento regionale è necessario ai fini dell'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (vedasi la circolare emanata dall'INPS il 24 maggio 2004 n. 85), a sua volta presupposto per il trattamento tributario.

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'[art. 2135 c.c.](#), e siano in possesso dei requisiti indicati dal [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99](#), ed in particolare: 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 cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; c) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (art. 1, comma 3).

La società agricola, che abbia ad oggetto esclusivo l'attività agricola, ha la qualifica di imprenditore agricolo professionale [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, ex art. 1](#), comma 3; nella misura in cui vi sia l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, è equiparata al coltivatore diretto ai fini delle agevolazioni in materia di imposte indirette e creditizie. Infatti, ai sensi del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, alle società agricole munite dei suddetti requisiti "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".

Il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, dispone che: "Qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito alla definizione di cui al presente articolo. All'imprenditore agricolo professionale, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì 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".

Dunque, ai fini delle agevolazioni sulle imposte indirette e delle agevolazioni creditizie, l'imprenditore agricolo professionale deve essere iscritto alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale per essere equiparato alla persona fisica coltivatore diretto; ciò soprattutto ai fini delle agevolazioni sulla piccola proprietà contadina e sui territori montani. Le due qualifiche, comunque, non coincidono, sicché è anche possibile possedere la qualifica di coltivatore diretto e non quella di imprenditore agricolo professionale. La legge non chiarisce che tipo di documentazione lo IAP debba produrre al fine di ottenere le agevolazioni per la piccola proprietà contadina. Infatti, nel T.U.R. il requisito di imprenditore agricolo a titolo professionale, ora IAP, non è richiesto sin dal momento della stipulazione della compravendita con aliquota agevolata, ma può anche essere conseguito nel triennio successivo.

2.6 Si ritiene, infatti, che il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99](#) abbia esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (IAP) i benefici fiscali di cui alla [L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 1](#), già previsti per la piccola proprietà contadina, ma senza richiedere la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui alla [L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 2](#), n. 1, trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto ed incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende promuovere ([Cass., Sez. 5, 9 febbraio 2021, n. 3100](#)).

Va quindi, ribadito il principio già espresso da questa Corte, secondo cui: "In tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli, il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, ha esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (IAP) i benefici fiscali di cui alla [L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 1](#), già previsti per la piccola proprietà contadina, senza richiedere altresì la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui alla citata L. n. 604, art. 2, n. 1, trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare; ne consegue che, per il beneficio menzionato, non è necessario il certificato rilasciato dall'Ispettorato provinciale agrario e da produrre a pena di decadenza all'Amministrazione finanziaria entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto" ([Cass., Sez. 5, 26 giugno 2013, n. 16071](#) - nello stesso senso; [Cass., Sez. 6-5, 5 novembre 2014, n. 23630](#); [Cass., Sez. 5, 13 febbraio 2018, n. 3829](#); [Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2018, n. 3829](#); [Cass., Sez. 5, 5 giugno 2020, n. 10717](#); [Cass., Sez. 5, 12 giugno 2020, n. 11320](#); [Cass., Sez. 5, 16 giugno 2020, n. 11618](#); [Cass., Sez. 5, 10 giugno 2021, n. 16213](#)). Ne' sarebbe possibile argomentare che se, a seguito della abrogazione della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, è venuto meno l'obbligo di presentare al pubblico ufficiale rogante o all'ufficio del registro entro il triennio successivo alla registrazione la certificazione della sussistenza dei requisiti di cui alla [L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12](#), tuttavia, sostituita per effetto del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale con quella di imprenditore agricolo professionale, all'obbligo di presentare la certificazione di cui alla [L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12](#), si è sostituito l'obbligo di presentare la documentazione di accertamento rilasciata dalle Regioni ai sensi del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 2. Simile argomentazione, oltre a forzare la lettera del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99](#), la quale non si esprime in termini di obbligo di presentazione della documentazione regionale né, tanto meno, in termini di obbligo di presentazione sanzionato con la decadenza dai benefici fiscali, si scontrerebbe con il rilievo, conseguente alla rimarcata incompatibilità delle condizioni previste dalla [L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 2](#), con la qualifica di imprenditore agricolo professionale ([Cass., Sez. 5, 5 giugno 2020, n. 10717](#)).

L'enunciato principio è stato richiamato anche con riferimento alle compravendite escluse dall'applicazione del [D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101](#) (in vigore dal 30 giugno 2005). A tale riguardo, è stato rilevato che appare, in definitiva, congruo leggere il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, nel testo anteriore alle modifiche apportate dal [D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1](#), comma 3, per cui: "All'imprenditore agricolo professionale, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì 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", ha inteso riconoscere a favore dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, questa soltanto richiamata per dire ch'essa dà luogo alla riduzione d'aliquota ivi



prevista, che ha la funzione di promuovere la nuova imprenditoria agricola; un'agevolazione che, perciò, prescinde dai requisiti in precedenza da certificare, come si evince, appunto, dall'incompatibilità degli stessi rispetto all'imprenditore agricolo professionale (IAP); beneficio che per assolvere la sua funzione, quella dell'incentivo allo sviluppo della più moderna impresa agricola, non può essere subordinato all'esistenza, da certificare, dei requisiti che, nella sostanza, la neghino ([Cass., Sez. 5, 26 giugno 2013, n. 16071](#)).

2.7 Pertanto, alla luce del combinato disposto del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), commi 3, 3-bis, 4 e 5-bis, e art. 2, commi 4 e 4-bis, le precedenti conclusioni sono pacificamente destinate a valere anche per le società agricole che sono considerate imprenditori agricoli professionali ([Cass., Sez. 5, 28 aprile 2017, n. 10542](#); [Cass., Sez. 5, 8 giugno 2018, n. 14963](#); [Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2020, nn. 2641, 2642 e 2644](#); [Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8430](#); [Cass., Sez. 5, 1 giugno 2021, n. 15181](#); [Cass., Sez. 5, 10 giugno 2021, n. 16213](#)).

Questa Corte ha già affermato, con principio che qui si intende ribadire, che, in tema di agevolazioni tributarie relative all'imposizione indiretta, i benefici fiscali previsti per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), ove risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, sono concessi anche alle società agricole [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, ex art. 1](#), comma 3, purché detto requisito sussista in capo al socio che comunichi alla società la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella società in accomandita semplice il socio accomandatario), atteso che solo in tal modo si attua l'equiparazione tra IAP - persona fisica e IAP - società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali. ([Cass., Sez. 5, 28 aprile 2017, n. 10542](#)). L'imprenditore agricolo professionale - persona fisica e', infatti, ammesso ad usufruire delle 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 solo se, ai sensi [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, "iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale". Al [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 5-bis, quale introdotto dal [D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1](#), comma 4, si precisa che "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".

Ai sensi del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 5-ter, quale introdotto dal [D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1](#), comma 4: "Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP"; tale disposizione, quindi, rende sufficiente la mera presentazione dell'istanza di riconoscimento della qualifica di IAP, con termine di 24 mesi per il riconoscimento, ma non incide né sulla decorrenza del riconoscimento né sul requisito dell'iscrizione, per il quale non è previsto alcun differimento ([Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2020, n. 2644](#)).

A tanto aggiungasi che il [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2](#), nuovi commi 4 e 4-bis, quali introdotti dal [D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 2](#), commi 2 e 3, prevedono, rispettivamente, che: "Le società agricole di cui all'art. 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'art. 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"; e che: "Le agevolazioni di cui al comma 4, 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. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

Dalla considerazione letterale, finalistica e sistematica della disciplina normativa - suscettibile di stretta interpretazione nella parte di natura agevolativa - deve dunque ritenersi che i benefici fiscali e creditizi vengano concessi all'imprenditore agricolo professionale che risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura e che tale requisito debba sussistere anche in capo al socio o all'amministratore che, rispettivamente comunichi alla società di persone o di capitali la qualità di imprenditore agricolo professionale. Posto che - da un lato - le agevolazioni in questione non sono riconosciute tout court agli imprenditori agricoli professionali (persone fisiche o società), ma solo a quegli imprenditori agricoli professionali che risultino iscritti alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, e che - dall'altro - è la qualità di imprenditore agricolo professionale del socio o dell'amministratore che propaga alla società tale qualità, deve ritenersi che in tanto quest'ultima possa essere a sua volta ammessa all'agevolazione, in quanto il socio o l'amministratore che lo consente ed attribuisce la veste IAP sia iscritto in tale gestione. Solo in tal modo si verifica quella 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. Argomentando a contrario, si verrebbe anzi a determinare una differenziazione di trattamento illogica e contrastante con la ratio legis; nel senso che le (normalmente più consistenti) realtà imprenditoriali agricole costituite dalle società IAP sarebbero ammesse alle agevolazioni, diversamente dalla persona fisica IAP, quand'anche il socio o l'amministratore che ne qualifica il connotato non sia iscritto alla gestione previdenziale separata per l'agricoltura al momento dell'atto di trasferimento sottoposto a registrazione in regime agevolato.

Se ne può, quindi, concludere, che le agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, già previste per la persona fisica con qualifica di coltivatore diretto, sono estese dal [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 2](#), commi 4 e 4-bis, anche alle società agricole che, ai sensi del [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 3, abbiano la veste di imprenditore agricolo professionale a condizione che al momento dell'applicazione del trattamento agevolato sussista l'ulteriore requisito dell'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale per l'agricoltura di almeno un socio, se società agricola di persone, di almeno un amministratore, se società agricola di capitali, di un amministratore socio nelle società cooperative ([Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2020, nn. 2641, 2642 e 2644](#)).

2.8 Nella specie, il giudice di appello si è uniformato a tali principi, rilevando che "nella specie si è avuta la cessione di un terreno nell'ambito di una cessione di ramo aziendale e tant'è che è stato indicato e specificato distintamente il relativo valore, onde poterlo tassare autonomamente, A tal riguardo non sono state elevate eccezioni quanto ai presupposti soggettivi, ma soltanto che il terreno non è stato venduto separatamente ma nel contesto di vendita di un ramo di azienda".

3. Da ultimo, le precedenti considerazioni escludono che la sentenza impugnata sia viziata da "motivazione apparente".

3.1 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: [Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427](#); [Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975](#)).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente" o di "motivazione perplesse e incomprensibile", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'[art. 111 Cost.](#), comma 6 (tra le tante: [Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248](#); [Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400](#); [Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288](#); [Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627](#)).

3.2 Nella specie, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo al riconoscimento delle agevolazioni previste dal [D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1](#), comma 4, anche nel caso in cui il trasferimento di terreni agricoli sia incluso nel più ampio contesto di un contratto traslativo di un complesso aziendale, stante la pattuizione di distinti e separati corrispettivi per le varie tipologie di beni trasferiti, in ossequio alla prescrizione del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#).

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

5. Nulla deve essere disposto in ordine alla regolamentazione delle spese giudiziali, essendo rimaste intimate le parti vittoriose.

6. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi del [D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13](#), comma 1-quater (nel testo introdotto dalla [L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1](#), comma 17), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: [Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2022, n. 2615](#); [Cass., Sez. 5, 3 febbraio 2022, n. 3314](#); [Cass., Sez. 5, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831](#)).

PQM

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.