

Revoca delle agevolazioni fiscali per l'acquisto di un terreno agricolo (atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina)

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 - Coltivatore diretto - Atti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina - Acquisto di un terreno agricolo a seguito dell'affitto del fondo nel mese successivo, e quindi prima del compimento del quinquennio - Revoca delle agevolazioni fiscali.

(Omissis)

RITENUTO

CHE:

1. con sentenza n. 2058/3/18, depositata il 21 novembre 2018 la Commissione Tributaria Regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, in riforma della sentenza n. 182/4/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto, con compensazione delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate di Grosseto aveva provveduto alla revoca delle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 7 concesse al contribuente nella sua qualità di coltivatore diretto in relazione all'acquisto di un terreno agricolo in data 23-2-2009, a seguito dell'affitto del fondo nel mese successivo, e quindi prima del compimento del quinquennio;
3. la Commissione di primo grado aveva accolto il ricorso, rilevando che l'affitto era stato concesso alla società Pianetti s.r.l., a sua volta imprenditore agricolo e che, tenuto conto della composizione della compagine sociale, potesse trovare applicazione il D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 11;
4. la CTR aveva accolto l'appello dell'Ufficio ritenendo che il citato art. 11 non potesse trovare applicazione in caso di locazione ad una società di capitale, senza che assumesse rilievo la qualità dei singoli soci;
5. avverso la sentenza di appello, il contribuente proponeva ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC il 21 maggio

CONSIDERATO

CHE:

1. con il primo motivo di ricorso, il contribuente censurava la sentenza impugnata, denunciando un omesso esame di un fatto decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, che individuava nel fatto che il contratto di affitto era stato risolto in data 9-3-2012 e che lo stesso non avesse mai avuto esecuzione, avendo il Guazzetti mantenuto la disponibilità dei terreni e continuato nella loro coltivazione, oltre che al pagamento delle imposte ad essi relative;
2. con il secondo motivo deduceva la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 11 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 nella parte in cui la CTR aveva escluso la possibilità del mantenimento del beneficio in caso di affitto ad una società di capitali nella permanenza di tutti gli altri requisiti.

OSSERVA CHE:

1. I motivi di ricorso da trattarsi congiuntamente per connessione, meritano accoglimento.
Costituisce principio già affermato 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 8 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 della L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 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 al D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c." (Vedi Cass. n. 688 del 2014).
Questione controversa è se la possibilità di mantenimento delle agevolazioni in caso di affitto o vendita a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, ai sensi del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 possa trovare applicazione anche nel caso di società agricole, di persone o di capitali, la cui compagine sociale sia costituita da soggetti che presentano gli stessi vincoli di coniugio, parentela o affinità.
E' noto che la disciplina in materia ha subito negli anni una profonda evoluzione che ha portato ad estendere anche alle società agricole, sia di persone che di capitali, che abbiano veste di imprenditore agricolo professionale, le agevolazioni ab origine attribuite alle sole persone fisiche.
1.1 Il D.L. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4 bis, conv. dalla L. n. 25 del 2010 ha reso stabili e non più transitorie le agevolazioni per la piccola proprietà contadina di cui alla L. n. 604 del 1954, che, concesse a termine, ai sensi dell'art. 6 della stessa legge, erano state in passato di volta in volta prorogate, ed estese anche agli imprenditori agricoli professionali,

persone fisiche o società, dal D.Lgs. n. 99 del 2004.

Secondo tale norma "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 all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento"

1.2 La L. n. 604 del 1954 aveva riconosciuto particolari agevolazioni in materia fiscale sugli atti inerenti la formazione della "piccola proprietà contadina", in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva e oggettiva.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, ha quindi esteso all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni fiscali precedentemente stabilite a favore del solo coltivatore diretto, da richiedersi con le stesse modalità di cui alla L. n. 604 del 1954, espressamente richiamata.

In base al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 1, "e' imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, 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".

Stabilisce poi il comma 3 che anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali, a condizione che "lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c." e nel caso di società di persone, di cui alla lett. a), "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", mentre, nel caso di società di capitali o cooperative, di cui alla lett. c), "quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

1.3 Ne consegue che anche una società di capitali, che abbia quale oggetto sociale esclusivo l'esercizio di attività agricola, può acquisire la qualifica di IAP mutuandola da almeno un amministratore.

2. Le stesse agevolazioni tributarie attribuite alla persona fisica sono state poi riconosciute alle società agricole che abbiano veste di imprenditore agricolo professionale (vedi art. 1, comma 3, richiamato dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4), con previsione di decadenza dalle agevolazioni nell'ipotesi di perdita dei requisiti sociali nei cinque anni dalla fruizione, con la precisazione, di cui all'art. 2, comma 4 bis, che le 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 perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

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. n. 99 del 2004, 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-persone fisiche e IAP-società richiesta dalla legge come presupposto del riconoscimento ad entrambi i soggetti delle medesime agevolazioni fiscali. (Vedi Cass. n. 10542 del 2017).

2.1 L'imprenditore agricolo professionale-persone fisiche 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 del D.Lgs. n. 604 del 1954, art. 1, comma 4 risulti "iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale".

Al D.Lgs. n. 99 del 2004, successivo comma 5 bis 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 comma 5 ter "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.

2.2 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.

Da Cass. n. 2644 del 2020 è stato così affermato il seguente principio di diritto: "Le agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, già previste per la persona fisica con qualifica di coltivatore diretto, sono estese dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, commi 4 e 4-bis, anche alle società agricole che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, dello stesso decreto, 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".

3. 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.

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.

4. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: "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".

4.1 Tanto premesso deve rilevarsi che la CTR non ha fatto corretta applicazione di tale principio in quanto si è limitata ad escludere che, in presenza di un affitto a società di capitale, fosse applicabile la norma che consente la permanenza in deroga dell'agevolazione, senza verificare se in concreto, come invece dedotto dal contribuente, tale società avesse natura agricola e fosse 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.

5. Per le suesposte considerazioni, accolto il ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per l'accertamento in fatto degli ulteriori requisiti, alla C.T.R. della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa per l'ulteriore esame, e anche per le spese, alla CTR della Toscana, in diversa composizione.

(Omissis)