

# Disconoscimento delle 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 - Compravendita di un terreno agricolo - Disconoscimento delle agevolazioni tributarie applicate.**

(*Omissis*)

### RILEVATO

che:

1. Azienda agricola La Gerra società semplice ha impugnato l'avviso di liquidazione, con cui l'Agenzia delle Entrate, sostituendo il precedente atto impositivo adottato, ha disconosciuto le agevolazioni tributarie applicate, ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 e della L. n. 604 del 1954, in sede di registrazione della compravendita, stipulata in data 14 dicembre 2007, del terreno agricolo, sito in (*Omissis*). A fondamento della pretesa impositiva l'Agenzia ha allegato, nella motivazione dell'atto, la circostanza che il terreno, al momento del rogito, fosse condotto in locazione da L.G. e che, inoltre, successivamente, in data 24 marzo 2011, la Gerra S.S. ha stipulato, relativamente ad una porzione del fondo, un contratto di compartecipazione stagionale.
2. In primo grado il ricorso è stato accolto. La Commissione tributaria provinciale ha ritenuto dimostrata l'immediata disponibilità del fondo, da parte dell'acquirente, in base alla scrittura privata del 15 dicembre 2007, contenente la rinuncia del conduttore alla prosecuzione dell'affitto, ed ha, altresì, escluso il verificarsi della decadenza del beneficio fiscale in conseguenza della 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.
3. In secondo grado l'appello dell'Agenzia è stato accolto ed il ricorso rigettato. La Commissione tributaria regionale ha evidenziato che, nella stessa compravendita, le parti hanno dato atto della conduzione in affitto del fondo da parte di L.G. e ha ritenuto che la contribuente non abbia addotto elementi sufficienti a sostegno della tesi secondo cui la scrittura privata (registrata in data 20 febbraio 2008), con cui il conduttore ha dichiarato di aver lasciato il fondo, sia stata effettivamente redatta il giorno successivo alla compravendita e che il conduttore vi abbia ottemperato, sicché ha escluso la prova dell'inizio immediato della coltivazione diretta del terreno da parte dell'acquirente - coltivazione che, comunque, si è interrotta con la conclusione nel marzo 2011 di un contratto di compartecipazione agraria con conduzione, da cui si evince che, per il tempo pattuito, l'Azienda Agricola la Gerra ha rinunciato alla coltivazione diretta del fondo.
4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la contribuente.
5. Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

### CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 e della L. n. 604 del 1954, artt. 1 e 2, nonché degli artt. 2697 e 2704 c.c., avendo la Commissione tributaria regionale erroneamente escluso la prova dell'immediato inizio della coltivazione del fondo, da parte dell'acquirente, in ragione della ritenuta assenza di prova della data certa della scrittura privata con cui il conduttore ha rinunciato alla conduzione prima della sua registrazione, nonostante l'atto sia stato stipulato in presenza della Federazione Provinciale Coldiretti di Piacenza e nonostante le ulteriori prove fornite a dimostrazione dell'immediato subentro della società acquirente nella coltivazione del fondo (dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà del conduttore L., la domanda rivolta ad Agrea per l'ottenimento dei contributi, le fatture di acquisto di prodotti agricoli e materie agricole di vendita, il libretto di controllo UMA). La ricorrente ha sottolineato che la legge non esige che l'acquirente dimostri di essere subentrato nella coltivazione del fondo con un atto avente data certa e che, comunque, l'art. 2704 c.c., rinvia anche a tutti i fatti che stabiliscano in modo certo l'anteriorità della formazione del documento.
2. Con il secondo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, in connessione con della L. n. 604 del 1954, artt. 1,2 e 7, non potendosi ricollegare la decadenza delle agevolazioni in esame 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.
3. Con il terzo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 203 del 1982, art. 56 e della L. n. 604 del 1954, art. 7, posto che 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.

4. Con l'ultimo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa valutazione della circostanza che oggetto del contratto di associazione in partecipazione è solo una porzione del fondo.

5. Occorre in primo luogo analizzare la disciplina applicabile al caso di specie, in cui l'acquirente è una società con la qualifica di imprenditore agricolo professionale, che usufruisce dei benefici fiscali di cui alla L. n. 604 del 1954, dettata per il coltivatore diretto, applicabili alle società in virtù dell'estensione operata dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4. Difatti, ai sensi del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, e art. 2, comma 4, all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, ed alle società agricole, qualificate imprenditori agricoli professionali, 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. E', dunque, necessario verificare se le agevolazioni tributarie de quibus operino tout court a favore dell'imprenditore agricolo o della società con qualifica di imprenditore agricolo, trattandosi di un rinvio esclusivamente quoad effectum, oppure se, al contrario, si tratti di un rinvio alla relativa disciplina, che potrà, dunque, applicarsi solo laddove ne ricorrano gli specifici presupposti, tra cui, in primo luogo, per quanto riguarda le agevolazioni di cui alla L. n. 604 del 1954, la coltivazione del fondo, richiesta dall'art. 2, n. 1 di tale legge.

Solo per completezza deve evidenziarsi che la presente fattispecie non ricade, ratione temporis, nella disciplina del D.L. n. 194 del 2009, risalendo la compravendita in esame al dicembre del 2007.

6. Secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza di questa Corte, la L. n. 604 del 1954, mira al riordino della piccola proprietà contadina e riconnette agli atti che realizzano tale fine i benefici fiscali da essa previsti, il che esclude che la semplice qualifica di imprenditore agricolo professionale ex D.Lgs. n. 99 del 2004, sia idonea a consentire l'accesso a tali benefici.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3, ha semplicemente esteso la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale alle società di persone e alle società di capitali. La società può essere considerata imprenditore agricolo professionale "ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., ed almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del regolamento 6 (CE) n. 1257 del 17 maggio 1999, e dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro" (cfr. Cass., Sez. 5, n. 26474 del 2022; Cass., Sez. 5, n. 2921 del 2022; Cass., sez. 6-5, n. 12640 del 2022 e n. 12639 del 2022; Cass. n. 2778 del 2021; n. 41225 del 2021; Cass. n. 27130/2020; in motivazione Cass. 11415 del 2019, 28062 del 2018, 375 del 2017).

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 (cfr. Cass., Sez. 5, n. 8430 del 2020).

La norma non ha, invece, mutato lo specifico quadro del trattamento fiscale, che esige i requisiti di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 2, tra cui, al n. 1, la coltivazione diretta del fondo (così, tra le tante, Cass., Sez. 5, 5/02/2012, n. 2778; Cass., Sez. 5, 7/03/2014, n. 5378; Cass., Sez. V, 13/09/2022, n. 28370; Cass., Sez. V, 13/09/2022, n. 2855; 30.09.2022, n. 28554). Più precisamente, secondo l'art. 2 della stessa legge "Le agevolazioni tributarie previste dall'art. 1 sono applicabili quando: 1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra; 2) il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso; 3) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, 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, stabilite dalla L. n. 604 del 1954, che prevede, tra l'altro, all'art. 7, la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo stesso (Cass. n. 21609 del 26/10/2016; Cass. n. 28554/2022, cit). In particolare, secondo la L. n. 604 del 1954, art. 7, "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. Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, di cui dell'art. 1, u.c., l'acquirente il quale prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, aliena volontariamente la casa o la concede in



locazione o la adibisce ad uso diverso da quello stabilito da detta disposizione".

La norma di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 7, comma 1, che, per la persona fisica coltivatore diretto, prevede la decadenza dal beneficio nel caso in cui non coltivi direttamente il fondo, va, pertanto, estesa alla società avente la qualifica di imprenditore agricolo professionale, in quanto la condizione è astrattamente ipotizzabile anche con riguardo alle società di persone.

La circostanza che il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4, faccia derivare la decadenza dalle agevolazioni dalla sola perdita, da parte della società di persone, dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, non esclude l'applicabilità anche delle ulteriori cause che determinano la decadenza e che sono previste dalla L. n. 604 del 1954, per la persona fisica coltivatore diretto. Difatti, pur non richiamando in esame della L. n. 604 del 1954, artt. 2 e 7, quest'ultima disposizione prevede requisiti oggettivi relativi all'esercizio dell'attività agricola, connaturati all'agevolazione in esame, che mira a promuovere il riordino della piccola proprietà contadina per il più razionale esercizio dell'agricoltura (vedi Cass., Sez. 5, n. 21609 del 2016; Cass., Sez. 5, n. 2778 del 21).

Questa Corte si è già pronunciata in questo senso con numerose decisioni, affermando che il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, 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 (Cass., Sez. 5, n. 21609 del 2016; Cass., Sez. 5, n. 3821 del 2018; Cass., Sez. 5, n. 28554 del 2021; Cass., Sez. 5, n. 2778 del 2021; Cass., Sez. 5, n. 28740 del 2021; Cass., Sez. 5, n. 2778 del 2021; Cass., Sez. 5, n. 41225 del 2021; Cass., Sez. 5, n. 28554 del 2022; Cass., Sez. 5, n. 28369 del 2022).

Il Collegio intende dare continuità a questo orientamento, in quanto tale interpretazione restrittiva è coerente con la natura di norme di stretta interpretazione delle disposizioni che stabiliscono agevolazioni fiscali, in quanto trattasi di norme che introducono un'eccezione, in ragione della particolare meritevolezza delle ragioni dell'acquisto, al principio di uguaglianza e di capacità contributiva (in senso conforme Cass., Sez. V, n. 5378 del 2014; Cass., Sez. V, n. 28554 del 2022; Cass., Sez. V, n. 28370 del 2022).

7. Al riguardo, giova evidenziare che la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, in tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli, del 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 L. n. 604 cit., 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 (così Cass., Sez. V, n. 16071 del 2013; Sez. 6 - 5, n. 23630 del 2014, Cass., Sez. 5, n. 3100 del 2021; in senso contrario v. Cass., Sez. 5, n. 28513 del 2022), si è formata con riferimento ad un diverso profilo della disciplina in esame, che attiene ai requisiti che connotano la figura dell'imprenditore agricolo professionale. E' lo stesso D.Lgs. n. 99 del 2004, a stabilire le caratteristiche che l'imprenditore agricolo professionale deve avere per essere qualificato tale, non essendo necessario il certificato rilasciato dall'Ispettorato provinciale agrario, da produrre a pena di decadenza all'Amministrazione finanziaria entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto, rilevando, invece, l'iscrizione nella gestione Inps, l'individuazione dell'oggetto statutario (ex art. 2513 c.c.), la quantità di lavoro da svolgere nelle attività agricole e l'entità del reddito ricavabile dalle stesse in rapporto a quello globale.

Isolata e', inoltre, la pronuncia secondo la quale il D.Lgs. n. 99 del 2004, avrebbe esteso all'imprenditore agricolo professionale - persona fisica o società - le agevolazioni previste dalla L. n. 604 del 1954, in virtù di una ratio diversa, consistente non nell'esigenza di favorire la formazione della piccola proprietà contadina, ma di facilitare l'ammodernamento dell'impresa agricola (così Cass., Sez. 5, n. 11320 del 2020, secondo cui le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, riconosciute in favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, sono soggette alla specifica causa di decadenza di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, non potendosi alle stesse estendere la disciplina di cui della L. n. 604 del 1954, art. 2, n. 1, e art. 7, in tema di formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, con riferimento ai requisiti soggettivi ed alle cause di decadenza previsti in relazione alla qualifica di coltivatore diretto). Detta interpretazione non può essere condivisa dal collegio, in quanto se all'imprenditore agricolo è estensibile la disciplina relativa alle agevolazioni prevista per il coltivatore diretto, non può non estendersi anche la normativa relativa alla decadenza, atteso che l'ammodernamento dell'impresa agricola non può essere conseguita attraverso l'acquisto di fondi utilizzati da terzi magari per finalità diverse dall'esercizio dell'agricoltura. La ratio della disciplina di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, deve essere interpretata nel senso che per agevolare l'acquisizione dei fondi all'esercizio dell'attività agricola, intesa secondo quanto dispone l'art. 2513 c.c., trovano applicazione le norme di cui alla L. n. 604 del 1954. Nel voler conseguire l'ammodernamento dell'impresa agricola, il legislatore non ha voluto agevolare l'acquisizione di qualsiasi fondo da parte dell'imprenditore agricolo professionale (utilizzato da terzi, affittato o alienato nel quinquennio, destinato ad altre attività diverse dall'esercizio esclusivo dell'attività agricola la cui accezione risulta dalla norma codicistica citata), bensì l'acquisizione di fondi diretti all'esercizio delle attività agricole e attività connesse, altrimenti il requisito dell'esercizio dell'attività agricola quale oggetto esclusivo statutario perderebbe la sua valenza giuridica.

Con specifico riferimento alla disposizione di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 7, cit. (come premesso a contenuto



regolatorio sovrapponibile a quello in esame), la Corte ha già avuto modo di rilevare che il contratto di affitto "assume rilevanza, - sul piano delle agevolazioni usufruite al momento dell'acquisto di terreni agricoli per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina" (L. n. 604, cit., art. 1), non ex se, - e quale titolo contrattuale precluso dalla disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, quanto piuttosto quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario" (così Cass., Sez. 5, n. 6688 del 2014), per la evidente contraddizione che non consente di considerare come tutt'ora in coltivazione, ad opera del suo acquirente, un terreno da quello stesso concesso in affitto a terzi" (Cass., 16 ottobre 2020, n. 22484; Cass. n. 3812/2021; Cass. n. 28740/2021). Va rimarcato che la ratio legis della causa di decadenza in questione si raccorda alla stessa ragione fondativa dell'agevolazione e, dunque, alla finalità di assicurare la formazione o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina ovvero l'ammodernamento della impresa agricola che, a sua volta, ed in relazione all'oggetto dell'atto di acquisto agevolato, implica l'effettiva coltivazione del terreno.

8. Passando all'esame dei motivi di ricorso, il primo ed il terzo motivo, con cui si è denunciata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, la violazione della L. n. 604 del 1954, e del D.Lgs. n. 99 del 2004, in relazione all'art. 2697 c.c., e la falsa applicazione della L. n. 203 del 1982, art. 56 e della L. n. 604 del 1954, art. 7, in quanto osmotici, possono essere esaminati congiuntamente. Essi sono infondati e si basano su una lettura parziale ed incompleta della sentenza. Deve, difatti, sottolinearsi che la Commissione tributaria regionale, a prescindere dalle considerazioni sulla mancanza di data certa dell'atto di rilascio del fondo da parte del conduttore, ha escluso la prova, da parte della ricorrente, sulla base della complessiva documentazione in atti, della coltivazione diretta del fondo prima dal febbraio 2008; in base alla documentazione in atti, oltre che all'esame del contenuto specifico e concreto del contratto di associazione in partecipazione (in particolare alla clausola relativa alla conduzione di alcuni mappali del fondo da parte della Emiliana Agricola), ha escluso la prova della coltivazione diretta del fondo, da parte della ricorrente, dopo il marzo 2011. Si tratta di un accertamento di fatto, che è sottratto al sindacato di questa Corte di legittimità e che la ricorrente, tramite l'apparente denuncia di asserite violazioni di legge, tenta di superare, contrapponendo la propria prospettazione alla diversa lettura del giudice di merito, senza, invero, individuare alcuna effettiva inosservanza delle regole in materia probatoria o sostanziale.

9. Il rigetto del primo e del terzo motivo comporta l'assorbimento del secondo.

10. Parimenti infondato è l'ultimo motivo, in quanto, da un lato, la sentenza, nell'esaminare il contratto di associazione in partecipazione, fa espresso riferimento ai mappali in esso indicati e, quindi, non ha affatto ommesso di considerare che la conduzione ha interessato solo una parte del fondo e, dall'altro lato, si tratta di una circostanza che non è decisiva alla luce della complessiva motivazione dell'avviso di accertamento e della sentenza, tenuto conto anche della mancata coltivazione iniziale del fondo.

11. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 6.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

*(Omissis)*