

Non decade dalle agevolazioni per l'acquisto di un compendio unico chi lo affitta ad una società di cui è unico socio

Cass. Sez. Trib. 28 novembre 2024, n. 30684 - Perrino, pres.; Picardi, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. So.Lu. (*Conferma Comm. trib. reg. Puglia 14 aprile 2022*)

Imposte e tasse - Acquisto di un compendio unico con impegno a coltivarlo per almeno dieci anni - Liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale - Decadenza dall'agevolazione in conseguenza dell'affitto del compendio a una società con unici soci gli originari acquirenti – Esclusione.

(*Omissis*)

FATTO

1. So.Lu. ha impugnato l'atto di liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, emesso dall'Agenzia delle Entrate, relativamente all'atto, per notar Qu., con cui i coniugi So.Lu. - Ma. hanno acquistato un compendio unico, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 228 del 2001, con impegno a coltivarlo, quali coltivatori diretti, per almeno dieci anni. L'Agenzia delle Entrate ha richiesto la maggiore imposta ritenendo i coniugi decaduti dall'agevolazione tributaria in conseguenza dell'affitto del compendio in esame, in data 23 gennaio 2014, alla Società agricola Chianciarella s.s., di cui gli stessi coniugi So.Lu. - Ma. sono gli unici soci e legali rappresentanti.
2. Il ricorso è stato rigettato in primo grado, ma accolto all'esito dell'appello. La Commissione tributaria regionale ha escluso la violazione della legge n. 97 del 1994 e del D.Lgs. n. 228 del 2001 "considerato che la società suddetta, priva di personalità giuridica, ha come soci i coniugi So.Lu., entrambi imprenditori agricoli".
4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione.
5. Il contribuente, pur ritualmente evocato in giudizio, non si è costituito.
6. La causa è stata trattata e decisa all'adunanza camerale del 25 ottobre 2024.

DIRITTO

1. Con un unico motivo l'Agenzia ha dedotto la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 5-bis, commi 1 e 2, della legge n. 97 del 1994 e 5-bis del D.Lgs. n. 228 del 2001, nonché dell'art. 14 disp. att.c.c., atteso che la società di persone è un soggetto diverso dai soci, con una sua autonomia patrimoniale, sia pure imperfetta, e che le agevolazioni fiscali devono essere interpretate restrittivamente.
 2. Il ricorso è infondato.
 - 2.1. Occorre premettere che, come specificato dall'Agenzia nel ricorso, nel caso di specie, è stata applicata l'agevolazione di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 228 del 2001, che ha esteso al trasferimento, a qualsiasi titolo, di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento le disposizioni di cui all'art. 5-bis, commi 1 e 2, della legge n. 97 del 1994, con cui era stata introdotta una disciplina agevolata per la formazione del compendio unico, ma esclusivamente nelle zone montane.
 - 2.2. I benefici de quibus sono subordinati all'assunzione (ed al rispetto) dell'impegno alla costituzione del compendio unico e alla sua coltivazione o conduzione in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento.

Nel caso di specie, secondo la prospettazione dell'Agenzia, l'impegno non è stato rispettato, in quanto il fondo, poco dopo l'acquisto, è stato concesso in affitto alla Società agricola Chianciarella s.s., di cui gli stessi originari acquirenti (coniugi So.Lu. - Ma.) sono gli unici soci e legali rappresentanti.
 - 2.3. La prospettazione dell'Agenzia non è condivisibile, essendo corretta la conclusione del giudice di appello, che ha ritenuto irrilevante il contratto di affitto, valorizzando la natura agricola della società e la partecipazione alla stessa, quali unici soci e legali rappresentanti, dei medesimi acquirenti.
- Difatti, secondo l'orientamento di questa Corte, il contratto di affitto "assume rilevanza, non ex se, 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, 19 luglio 2022, n. 22556, con riferimento all'art. 5-bis della legge n. 97 del 1994; Cass., Sez. 5, 21 marzo 2014, n. 6688, con riferimento all'art. 7 della legge n. 604 del 1954, avente ad oggetto la diversa fattispecie della formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina). Da tale premessa consegue che il contratto di affitto comporta la decadenza dai benefici previsti per la formazione del compendio unico solo laddove si traduca nella violazione dell'obbligo assunto, da parte dell'acquirente, alla coltivazione o conduzione del fondo, in qualità di coltivatore diretto o

di imprenditore agricolo professionale, per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento, visto che, per la tipologia degli obblighi, che ne derivano, limitati al godimento del fondo e non al trasferimento della sua titolarità, non può determinare un frazionamento o una scissione dell'estensione del terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dalla disciplina comunitaria. Tuttavia, laddove il contratto di affitto sia stato concluso con una società agricola, i cui unici soci siano proprio gli acquirenti originari del fondo, non vi è alcuna violazione di tale impegno, anche in considerazione della previsione del successivo art. 9 dello stesso D.Lgs. n. 228 del 2001 che, coerentemente con l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 99 del 2004, stabilisce che ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche. Proprio l'art. 9 del D.Lgs. n. 228 del 2001 consente di superare ogni perplessità che potrebbe derivare dal riconoscimento di una diversa soggettività alla società agricola, peraltro priva di personalità giuridica, costituita dagli acquirenti originari.

D'altronde, la giurisprudenza comunitaria ha osservato che la direttiva del Consiglio 17 aprile 1972, n. 72/159, relativa all'ammodernamento delle aziende agricole, non solo non esclude le persone giuridiche, ma le ricomprende esplicitamente nella sua sfera d'applicazione qualora esse rispondano ai requisiti stabiliti nell'art. 2 e alla definizione di imprenditore agricolo a titolo principale fornita in esecuzione dell'art. 3, n. 1 (Corte giust. in causa C-312/85, Srl Villa Banfi, punto 10).

2.4. Va, inoltre, sottolineato che la presente controversia ha ad oggetto la causa di decadenza di un trattamento di favore in materia tributaria, che il comma 2 dell'art. 5-bis della legge n. 97 del 1994 correla alla violazione "degli obblighi di cui al comma 1" (i coltivatori diretti o gli imprenditori agricoli professionali "si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento"). In proposito deve ricordarsi che, tema di agevolazioni fiscali, opera un principio di simmetria nella interpretazione delle disposizioni che ne prevedono l'istituzione e di quelle che si occupano delle relative decadenze, per cui queste ultime, come le prime, devono ritenersi sottoposte "ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale" e sono, pertanto, insuscettibili di una interpretazione estensiva (così, tra le tante, Cass., 4 marzo 2016, n. 4351).

2.5. Infine, il lavoro del socio (nelle società qualificate imprenditori agricoli professionali o società agricole, come nella fattispecie) viene considerato come lavoro agricolo (v. art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 99 del 2004), per cui se i due soci, coltivatori diretti, dopo aver usufruito dell'agevolazione costituiscono una società semplice agricola, il loro lavoro nella società deve considerarsi agricolo e l'affitto del terreno alla società semplice non comporta di per sé la violazione dell'obbligo di continuare nella coltivazione e conduzione del compendio unico.

2.6. Alla luce delle considerazioni svolte non è necessario soffermarsi sull'applicabilità in materia di compendio unico dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 228 del 2001, rubricato "attenuazione dei vincoli in materia di proprietà coltivatrice", ai sensi del quale non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c.: applicabilità esclusa da questa Corte in alcuni precedenti (v. Cass., Sez. 6-5, 18 dicembre 2019, n. 33556) ed affermata, invece, da altri (v. Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2016, n. 1570; Cass., Sez. 5, 10 novembre 2020, n. 26485). Sebbene l'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 228 del 2001 risulti riferito, alla luce del precedente comma 1, esclusivamente alla formazione ed arrotondamento della piccola proprietà contadina e, cioè, ad una fattispecie oggetto di diversa disciplina (legge n. 604 del 1954) rispetto al compendio unico (art. 5-bis della legge n. 97 del 1994 e 5-bis del D.Lgs. n. 228 del 2001, che escludono ogni frazionamento, anche in sede successoria, del compendio unico), la questione non è rilevante in questa sede, in cui, a differenza dei precedenti in cui si è affrontata la problematica dell'applicabilità al compendio unico dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 228 del 2001, non vi è stato il coinvolgimento nel contratto di affitto di alcun terzo, sia pure legato da vincoli di parentela agli originari acquirenti.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato in virtù del seguente principio di diritto: in tema di compendio unico, la concessione del fondo o di una sua parte in affitto può determinare la perdita dei benefici di cui agli artt. 5-bis della legge n. 97 del 1994 e 5-bis del D.Lgs. n. 228 del 2001 solo se si traduce in una violazione, da parte dell'acquirente, dell'impegno a coltivare e condurre il fondo, in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento: ciò non avviene, in considerazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 228 del 2001, se il contratto è stipulato con una società agricola, i cui unici soci sono gli originari acquirenti del fondo.

Nulla per le spese, non essendosi costituita la parte vittoriosa.

Va ricordato che, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012, 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. 6-L, 29 gennaio 2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte di cassazione:
rigetta il ricorso.

(Omissis)

