Sentenza del 12/06/2020 n. 1120 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. - Con sentenza n. 1058/16/15, depositata il 10 giugno 2015, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello di M.S. avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione ordinaria le imposte di registro ed ipocatastali liquidate in relazione ad un contratto di compravendita (registrato il 26 ottobre 2006) di un compendio agricolo (costituito da terreni e fabbricati) che, in data 31 ottobre 2010, era stato (parzialmente) ceduto a terzi con contratto preliminare di vendita.

A fondamento del decisum il giudice del gravame ha rilevato che: - l'acquisto del compendio in questione aveva usufruito delle agevolazioni previste dal d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, c. 4, in favore di imprenditore agricolo professionale; - per quanto «la condizione della "diretta coltivazione"» non potesse che riferirsi alla figura del coltivatore diretto (e non anche a quella dell'imprenditore agricolo professionale), e ciò non di meno, il d.lgs. n. 99 del 2004 perseguiva (pur sempre) la finalità «di favorire l'attività agricola e quindi la conservazione della destinazione agricola dei terreni che hanno fruito dell'agevolazione»; - in relazione a detta finalità, dunque, rimanevano rilevanti, - ai fini della conservazione del diritto ai benefici, - «la volontaria cessione a terzi dei terreni e la cessazione della coltivazione "tout court" degli stessi» (l. n. 604 del 1954, art. 7, c. 1), evenienza, questa seconda, che nella fattispecie si era perfezionata avuto riguardo al concluso contratto preliminare di vendita che, - pur ad effetti meramente obbligatori, - contemplava (anche) l'immediata immissione in possesso del promissario acquirente; - in un siffatto contesto, l'allegazione che involgeva la prosecuzione dell'attività agricola, da parte del promittente venditore, (anche) sui terreni ceduti non risultava comprovata (a fronte della clausola contrattuale concernente l'immediata immissione in possesso) né rilevava la parzialità di detta cessione in quanto i distinti beni rimasti in proprietà del contribuente non potevano «fruire di un trattamento fiscale diversificato» (i fabbricati costituendo, oltretutto, «pertinenza del fondo agricolo»).

2. - M.S. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è tardivamente costituita al fine di partecipare alla discussione del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, alla l. n. 604 del 1954, artt. 1, 2 e 7, ed all'art. 12 delle disp. prel. cod. civ., deducendo, in sintesi, che, - in ragione della autonoma disciplina della figura dell'imprenditore agricolo professionale e delle stesse cause di decadenza dalle relative agevolazioni fiscali (d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1), - nella fattispecie non poteva trovare applicazione quel regime decadenziale che, incentrato sulla diretta coltivazione del fondo (l. n. 604 del 1954, artt. 2 e 7), risultava incompatibile con detta sopravvenuta disciplina.

Il secondo motivo, articolato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione dell'art. 1141 cod. civ. sul rilievo che la clausola del contratto preliminare valorizzata dalla gravata sentenza aveva comportato (solo) il conseguimento della detenzione qualificata del bene da parte del promissario acquirente, non anche del possesso di quello stesso bene, a conferma della perdurante «disponibilità del fondo» da parte di esso esponente deponendo, poi, il pagamento delle utenze. Col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione dell'art. 817 cod. civ. assumendo che la rilevata natura pertinenziale dei fabbricati non si giustificava in relazione al (ben) diverso valore dei beni, non essendo «ipotizzabile una pertinenza economicamente assai più consistente rispetto a quella dell'immobile principale».

2. - Il primo motivo di ricorso, - dal cui esame consegue l'assorbimento dei residui motivi, - è fondato e va accolto.

3. - La l. 6 agosto 1954, n. 604, per quel che qui rileva, prevedeva agevolazioni fiscali per gli atti posti in essere «per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina» (art. 1) e ne condizionava il godimento, tra l'altro, alla abituale diretta «lavorazione della terra» (art. 2, n. 1); condizione, questa, cui conseguentemente si correlava l'individuazione di specifiche cause di decadenza qualora il coltivatore diretto del terreno agricolo («prima che siano trascorsi cinque anni» dall'acquisto) ne avesse disposto volontariamente alienandolo ovvero cessando «dal coltivarlo direttamente» (art. 7, c. 1).

Il d.lgs. 29 marzo 2004 n. 99 [recante «Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), I), ee), della legge 7 marzo 2003, n. 38», come modificato dal d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1], ha, quindi, disposto nei seguenti termini: «1. Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (TAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, 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.

.... Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento ...

3. 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'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti: 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; c) 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.

4. All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, 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. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

5-bis. 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 soci lavoratori di cooperative si applica l'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.

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.

5-quater. Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.» (art. 1, commi 1, 3, 4, 5 bis, 5 ter e 5 quater).

3.1 - Come reso esplicito dall'evoluzione degli interventi legislativi di sostegno dell'agricoltura (in attuazione, peraltro, di omologhi interventi operati dalla disciplina Unionale), il relativo quadro normativo si è venuto articolando secondo direttrici che hanno (chiaramente) superato l'originaria finalità di «formazione o ... arrotondamento della piccola proprietà contadina», proponendosi, quindi, di promuovere «l'ammodernamento ed il potenziamento delle strutture agricole e determinare il miglioramento delle condizioni di produzione, di lavoro e di reddito in agricoltura ... favorire, attraverso una adeguata mobilità dei terreni, il miglioramento delle strutture produttive agricole, il rimboschimento, la difesa del suolo e dell'ambiente, e la utilizzazione per scopi produttivi o di pubblica utilità di terreni non più coltivati ... adeguare il livello di formazione generale tecnica ed economica della popolazione agricola attiva attraverso la informazione socio-economica e la qualificazione professionale delle persone che lavorano in

agricoltura» (v., in questi termini, la l. 9 maggio 1975, n. 153, art. 1; v., altresì, il regolamento del Consiglio CE, 17 maggio 1999, n. 1257, ed i successivi regolamenti n. 1698, del 2005, e n. 1305 del 2013).

In un siffatto contesto è stata, quindi, prefigurata la (nuova) qualifica di imprenditore agricolo professionale (in sostituzione di quella dell'imprenditore agricolo a titolo principale; l. n. 153 del 1975, art. 12), - qualifica, in quanto tale, suscettibile di estensione ai soggettivi collettivi a determinate condizioni (v. Cass., 28 aprile 2017, n. 10542, con riferimento al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, c. 3), - in relazione alla quale sono state, 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», con contestuale previsione di una causa di decadenza da dette agevolazioni, costituita dalla perdita dei requisiti di qualificazione dell'imprenditore agricolo professionale (previsti al comma 1 dell'art. 1, cit.), «nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale» (art. 1, c. 4, cit.).

3.2 - Posto, allora, che i requisiti di qualificazione in discorso sono (integralmente) disciplinati dallo stesso d.lgs. n. 99 del 2004 (art. 1, c. 1), - che ha riguardo, tra l'altro, alla misura del tempo di lavoro dedicato alle (ed a quella dei ricavi conseguiti dallo svolgimento delle) attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ., e che pur ne contempla il conseguimento in fieri-(rispetto al momento di conclusione dell'atto ammesso al regime agevolato; v. Cass., 26 ottobre 2016, n. 21615 in relazione all'art. 1, c. 5 ter, cit.), - e che (solo) alla perdita di detti requisiti si correla la causa di decadenza dalle agevolazioni (art. 1, c. 4, cit.), pare alla Corte del tutto evidente che l'abituale attività manuale di «lavorazione della terra» (l. n. 604 del 1954, art. 2, n. 1), così come non è inclusa tra i requisiti di qualificazione (che, come detto, hanno riferimento ad un più ampio criterio che si incentra sul tempo di lavoro e sulla misura dei ricavi conseguiti dalla svolgimento di attività agricole), nemmeno può integrare (in relazione alla sua sola cessazione) la causa di decadenza dalla medesima agevolazione fiscale (che, invece, è correlata, ad es., a quel venir meno delle attività agricole che abbiano inciso, secondo la soglia prefissata dalla disposizione normativa, sull'entità dei ricavi conseguiti dall'imprenditore agricolo professionale).

In questi termini, del resto, si è già espressa la giurisprudenza della Corte quando ha rilevato che il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, c. 4, ha esteso all'imprenditore agricolo professionale i benefici fiscali già previsti in favore della piccola proprietà contadina (l. n. 604 del 1954, art. 1) «senza richiedere altresì la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui all'art. 2, n. 1, della legge n. 604 cit., trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare» (così Cass., 26 giugno 2013, n. 16071, cui adde Cass., 5 novembre 2014, n. 23630); pronunce, queste, nella quali si è, condivisibilmente, rimarcato il rilievo delle nuove, e più articolate, finalità perseguite dal legislatore negli interventi di sostegno del settore agricolo oltrechè la insostenibilità di una lettura del dato normativo che, finalizzato ad estendere all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni già previste in favore del coltivatore diretto (d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, c. 4, cit.), ne negasse, poi, contraddittoriamente l'applicazione (recte l'estensione) all'imprenditore (art. 2082 cod. civ.) che non si dedichi alla attività manuale di lavorazione della terra (l. n. 604 del 1954, art. 2, n. 1).

3.3 - Va, ancora, considerato che, in tema di agevolazioni fiscali, deve ritenersi sussistente una simmetria nella interpretazione delle relative disposizioni istitutive, in quanto se è vero che dette disposizioni sono di stretta interpretazione, - e, così, sottoposte «ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale» ed insuscettibili (anche) di un'interpretazione logicoevolutiva e costituzionalmente orientata (così Cass. Sez. U., 3 giugno 2015, n. 11373; v., altresì, ex plurimis, Cass., 27 aprile 2018, n. 10213; Cass., 9 aprile 2018, n. 8618; Cass. Sez. U., 22 settembre 2016, n. 18574; Cass., 25 marzo 2011, n. 6925), - del pari insuscettibili di una interpretazione analogica rimangono le (corrispondenti) disposizioni che prevedono decadenze dalle (e quale sanzione rispetto al godimento delle) agevolazioni già concesse (sulla natura di stretta interpretazione delle norme sulla decadenza v., ex plurimis, nella giurisprudenza tributaria, Cass., 17 ottobre 2019, n. 26353; Cass., 12 gennaio 2017, n. 580; Cass., 4 marzo 2016, n. 4351; e, in termini più generali, Cass., 12 dicembre 2018, n. 32154; Cass., 15 giugno 2018, n. 15780; Cass., 2 novembre 2017, n. 26070; Cass., 26 giugno 2000, n. 8700; Cass., 10 aprile 1990, n. 3023).

3.4 - Va, pertanto, posto il seguente principio di diritto: «Le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, riconosciute in favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, sono soggette alla specifica causa di decadenza contemplata dal d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, non potendosi alle stesse estendere la disciplina di cui alla 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».

4. - La gravata sentenza va, quindi, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso introduttivo del giudizio proposto da M.S..

Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, avuto riguardo all'evolversi della vicenda processuale, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i residui motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del giudizio proposto da M.S.; compensa, tra le parti, le spese dei gradi merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in euro 7.300,00, oltre rimborso spese generali di difesa ed oneri accessori, come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza