

Nessuna decadenza dalle agevolazioni in materia di P.P.C. per lo IAP che nel biennio precedente all'acquisto di un terreno ha venduto fondi di superficie superiore ad un ettaro

Cass. Sez. VI Civ. 14 luglio 2016, n. 14403 ord. - Iacobellis, pres.; Iofrida, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.T.R. (avv. Russo Corvace ed a.). (Conferma Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia 26 novembre 2014)

L'imprenditore agricolo professionale non decade dalle agevolazioni fiscali a favore della piccola proprietà contadina anche nel caso in cui non siano rispettate le limitazioni previste, dalla normativa di riferimento, per il coltivatore diretto in quanto tali vincoli sono incompatibili con la figura stessa dello IAP. Il legislatore ha inteso, con l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004, riconoscere a favore dell'imprenditore agricolo professionale un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, la quale ha la funzione di incentivare la nuova imprenditoria agricola; un'agevolazione che perciò prescinde dai requisiti previsti per il coltivatore diretto in quanto ritenuti incompatibili rispetto alla figura dello IAP.

(Omissis)

FATTO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, nei confronti di D.T.R. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia-Giulia n. 480/08/2014, depositata in data 17 dicembre 2014 con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di liquidazione concernente maggiori imposte di registro ed ipotecarie, in relazione ad atto di compravendita stipulato nel 2008, per effetto della ritenuta decadenza dalle agevolazioni fiscali, avendo il contribuente, nel biennio precedente, effettuato la vendita di altro terreno di superficie superiore ad 1 ha, in violazione della legge n. 604 del 1954, art. 2 (agevolazioni della piccola proprietà contadina) - è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso del contribuente.

In particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame del contribuente, hanno sostenuto che, mentre sono state estese, dal d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, all'imprenditore agricolo professionale le agevolazioni fiscali previste a favore del coltivatore diretto, non sono estensibili al primo le limitazioni previste dalla legge n. 604 del 1954, art. 2, in quanto incompatibili con la stessa figura dell'imprenditore agricolo professionale.

A seguito di deposito di relazione *ex art. 380 bis* c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in Camera di consiglio, con rimale comunicazione alle parti.

DIRITTO

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e/o falsa applicazione, *ex art. 360* c.p.c., n. 3, del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4 e della legge n. 604 del 1954, art. 2, comma 1, n. 3, dovendo ritenersi applicabile all'imprenditore agricolo professionale anche la causa di decadenza (per vendita nel biennio precedente di un terreno superiore ad un ettaro), prevista dalla legge n. 604 del 1954, art. 2, per il coltivatore diretto.

2. La censura è infondata, alla luce dei principi affermati da questa Corte (Cass. n. 16071 del 2013) secondo cui, in terna di imposta 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 della legge n. 604 cit., art. 2, trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare (cfr. anche Cass. ord. 23630/2014).

Questa Corte, nella pronuncia del 2013 (richiamata anche dalla C.T.R. nella decisione qui impugnata), ha invero affermato che «anche le dimensioni del terreno acquistato e venduto, che debbono esser tali da non eccedere o ridurre entro un certo limite la piccola proprietà contadina, condizioni, queste, previste alla legge n. 604 del 1954, art. 2, nn. 2 e 3, sembrano in contrasto con la fattispecie dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), anche introdotto a promuovere più ampie, moderne e produttive proprietà agricole, nel tentativo di superamento delle scarsamente redditizie imprese agricole familiari», avendo il legislatore 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.

3. Per tutto quanto sopra esposto, va respinto il ricorso. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo unificato da parte della ricorrente, poiché il disposto del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, non si applica all'Agenzia delle Entrate (Cass. Sez. Un. 9938/2014).

(Omissis)

Nessuna decadenza dalle agevolazioni in materia di P.P.C. per lo IAP che nel biennio precedente all'acquisto di un terreno ha venduto fondi di superficie superiore ad un ettaro

In base al combinato disposto dell'art. 1, comma 1, della legge n. 604/1954, e successive integrazioni e modificazioni, e dell'art. 28, ultimo comma, della legge n. 454/196, l'acquisto di fondi rustici, posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (di seguito P.P.C.) erano esenti dall'imposta di bollo e soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa.

Per beneficiare delle agevolazioni in parola, unitamente alla necessità che i fondi rustici fossero idonei alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, l'art 2 della citata legge n. 604/1954 richiedeva che l'acquirente:

- fosse in possesso della qualifica di coltivatore diretto;
- nel biennio antecedente all'atto di acquisto non avesse venduto altri fondi rustici oppure avesse venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non era superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento.

Inoltre, non doveva alienare il terreno per almeno cinque anni dall'acquisto, pena la decadenza dai benefici fiscali (art. 7).

Come noto, le agevolazioni a favore della P.P.C., hanno trovato applicazione fino al 31 dicembre 2009, per effetto della proroga prevista dall'art. 2, comma 8, della legge n. 203/2008.

In seguito, al fine di assicurare la permanenza delle stesse, con l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 25/2010, è stato disposto che «a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (28 febbraio 2010) e fino al 31 dicembre 2010, 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 fondiarie 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».

Infine, sono state confermate dall'art. 1, comma 609, della legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014); la nuova normativa non costituisce comunque una proroga del regime previsto dalla legge n. 604/1954, ma una disciplina autonoma.

Pertanto, fino al 2010 le agevolazioni a favore del coltivatore diretto (e solo di tale soggetto), riguardavano l'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa (168 euro) e l'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1 per cento per l'arrotondamento e accorpamento della proprietà fondiaria.

Per usufruire dei benefici fiscali¹ era, fra l'altro, necessario presentare all'ufficio, entro tre anni dall'acquisto², idonea certificazione rilasciata dal competente organo di controllo, attestante la sussistenza dei relativi requisiti³.

È utile ricordare che la tassazione degli atti di trasferimento di beni immobili (terreni e fabbricati) è stata modificata⁴ per cui gli atti in parola sono assoggettati, all'unica aliquota dell'imposta di registro nella misura del 9 per cento (ad eccezione dell'acquisto della prima casa, che sconta l'aliquota ridotta del 2 per cento).

Tuttavia, con il richiamato art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 i trasferimenti a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze effettuati da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa (200 euro) ed alla imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

Per il conseguimento delle agevolazioni fiscali è sufficiente che sia il coltivatore diretto che lo IAP risultino iscritti nella relativa gestione previdenziale e si impegnino a condurre il terreno acquistato per almeno un quinquennio, pena la decadenza dalle medesime agevolazioni.

La disposizione, che è innovativa rispetto alle precedenti previste a favore delle rispettive figure professionali, si limita a chiedere il rispetto di queste esclusive condizioni, prescindendo da tutte le altre quali, ad esempio, quella relativa all'obbligo di produrre all'Agenzia delle Entrate il certificato attestante l'iscrizione dell'acquirente negli elenchi dei coltivatori diretti o degli imprenditori agricoli professionali.

Proprio questo aspetto, riguardante, ad esempio, la produzione della certificazione, è stato oggetto di numerose controversie, in quanto secondo l'Amministrazione finanziaria, se è pur vero che l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 9/2004 ha esteso allo IAP, iscritto nella gestione previdenziale, le agevolazioni tributarie previste a favore del coltivatore diretto, non può comunque spettare il beneficio in parola *sic et simpliciter* in quanto il riconoscimento dello stesso deve essere comunque subordinato alla esistenza, in capo all'imprenditore agricolo professionale (IAP), delle identiche condizioni soggettive e oggettive richieste al coltivatore diretto ed accertate dall'Ispettorato con apposita certificazione.

¹ L'art. 2 della legge n. 604/1954 prevedeva i seguenti requisiti:

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 l'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.

² Cir. n. 32/E del 23 maggio 2007 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso.

³ Ai sensi dell'art. 3 della legge n. 604/1954, l'acquirente, i permutanti e l'enfiteuta dovevano produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia e un certificato dell'Ispettorato provinciale agrario competente per territorio, attestante la sussistenza dei requisiti. In mancanza, la presentazione andava effettuata - pena la decadenza dai benefici ai sensi del successivo art. 4 - entro il triennio dalla registrazione.

⁴ Dal 1° gennaio 2014 è operativa la nuova tassazione degli atti di trasferimento, a titolo oneroso, dei beni immobili a seguito della riformulazione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), operata dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 e dall'art. 1, comma 608, della legge n. 147/2013 (di stabilità per l'anno 2014).

Questo orientamento è stato sconfessato dalla Corte di cassazione, con la sentenza n. 16072 del 26 giugno 2013⁵.

Per i giudici di legittimità, mentre la vigente normativa si limita a richiedere sia al coltivatore diretto che all'imprenditore agricolo professionale la sola iscrizione alla gestione previdenziale, le previgenti disposizioni prevedevano, per ciascuna figura professionale, distinte condizioni e agevolazioni fiscali.

Se il coltivatore diretto poteva usufruire della citata legge n. 604/1954, l'imprenditore agricolo a titolo principale (ora IAP) beneficiava, invece, della riduzione dell'imposta di registro (nella misura dell'8 per cento) prevista dalla nota I all'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.).

Con l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 le cose sono cambiate in quanto ha previsto che «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».

Con tale disposizione il legislatore ha inteso equiparare «*tout court*» lo IAP al coltivatore diretto senza esigere (nei suoi confronti) ulteriori requisiti e presupposti. Pertanto allo stesso soggetto, se iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, competono le stesse agevolazioni fiscali previste a favore del coltivatore diretto, già riconosciute dalla legge n. 604/1954.

Come chiarito, altresì, dall'Amministrazione finanziaria⁶, il beneficio delle agevolazioni fiscali a favore della P.P.C. è stato esteso alle persone fisiche in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) che, unitamente ai requisiti specificamente richiesti dal citato d.lgs. n. 99/2004, possiedono anche i requisiti previsti dalla legge n. 604/1954, compatibili con la figura dello IAP⁷.

Nell'ambito, quindi, della revisione della tassazione dei trasferimenti fondiari, operata con la legge n. 25/2010 sulla base anche di quanto previsto dal d.lgs. n. 99/2004, si è tenuto conto di questa volontà, richiamata, fra l'altro, dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza n. 17/12/08 del 9 aprile 2008.

Un pensiero, quello della C.T.R. di Milano, condiviso anche dalla Suprema Corte che, con la citata sentenza n. 16072 del 2013, ha affermato che, ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni, non «possono richiedersi all'imprenditore agricolo professionale (IAP) condizioni incompatibili con la sua figura, condizioni che sono soltanto proprie del coltivatore diretto, condizioni la cui mancanza non può perciò esser d'ostacolo al riconoscimento del beneficio e che per tale motivo non debbono esser oggetto di certificazione».

La sentenza, inevitabilmente destinata ad avere riflessi sul contenzioso in essere sulla specifica questione, ha assunto particolare rilevanza in quanto i giudici di legittimità hanno affermato che all'imprenditore agricolo professionale non possono essere richiesti gli stessi obblighi di certificazione previsti, invece, dalla legge n. 604/1954, in quanto le condizioni stabilite per la figura del coltivatore diretto non sono compatibili con quelle dello IAP.

«Sarebbe contraddittorio – precisa la Suprema Corte – estendere all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni previste a favore del coltivatore diretto, per poi negarle in caso mancassero condizioni che solo il coltivatore diretto deve avere».

Per la Cassazione, l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 riconosce a favore dello IAP un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, che ha la funzione di pro-

⁵ In *Giust. civ. Mass.*, 2013.

⁶ Risoluzione n. 324/2008 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

⁷ Risoluzione n. 350/2007 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

muovere l'imprenditoria agricola; un'agevolazione che, secondo la Cassazione, prescinde dai requisiti richiesti al coltivatore diretto, in precedenza da certificare, come si evince dalla loro incompatibilità rispetto all'imprenditore agricolo professionale.

Infatti, il beneficio riconosciuto a quest'ultimo soggetto è connesso alla sua funzione che è quella dell'incentivo allo sviluppo della più moderna impresa agricola, il quale non può essere subordinato all'esistenza, da certificare, di requisiti che, nella sostanza, la neghino.

D'altronde, le condizioni richieste nei confronti del CD non possono essere ritenute compatibili con la normativa dello IAP: l'abituale lavoro manuale della terra, ad esempio è incompatibile con la figura dell'imprenditore agricolo professionale, per il quale la normativa di riferimento non richiede tale ulteriore requisito.

Allo stesso modo, le dimensioni del terreno acquistato o venduto, che devono essere tali da non eccedere o ridurre entro un certo limite la piccola proprietà contadina⁸ sono in contrasto con la fattispecie dello IAP, la cui figura è stata introdotta con il chiaro intento di superare le scarsamente redditizie imprese agricole familiari.

Di pari tenore la sentenza n. 16071 del 2013 citata, con la quale la Cassazione ha affermato che «Ai fini dell'agevolazione (...) non possono evidentemente richiedersi all'imprenditore agricolo professionale (IAP) condizioni incompatibili con la sua figura, condizioni che son soltanto proprie del coltivatore diretto, condizioni la cui mancanza non può perciò esser d'ostacolo al riconoscimento del beneficio e che per tal motivo non debbono esser oggetto di certificazione. Questo perché, come è stato ricordato, l'art. 1, comma 4, d.lgs. 99/2004 ha voluto estendere all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni fiscali precedentemente stabilite a favore del coltivatore diretto. E sarebbe contraddittorio estendere all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni previste a favore del coltivatore diretto, per poi negarle in caso mancassero condizioni che solo il coltivatore diretto deve avere».

Per la Suprema Corte era necessario, quindi, accertare se le condizioni di cui all'art. 2 della legge n. 604/1954 (condizioni originariamente previste a favore del coltivatore diretto), fossero o no compatibili con la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP).

Pertanto, in caso di incompatibilità, le stesse non erano da certificare. Anche le dimensioni del terreno acquistato e venduto, che dovevano essere tali da non eccedere o ridurre entro un certo limite la piccola proprietà contadina (condizioni, queste, previste all'art. 2, nn. 2 e 3 della legge n. 604 del 1954), sono sembrate, per i giudici di legittimità, in contrasto con la fattispecie dello IAP, la cui figura è stata introdotta al fine di promuovere più ampie, moderne e produttive proprietà agricole, nel tentativo di superamento delle imprese agricole familiari, ritenute poco redditizie.

Nella sostanza, quindi, il legislatore ha inteso, con l'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004, riconoscere a favore dello IAP un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, la quale ha la funzione di incentivare la nuova imprenditoria agricola; un'agevolazione che perciò prescinde dai requisiti (in precedenza) previsti per il coltivatore diretto in quanto ritenuti incompatibili rispetto alla figura dell'imprenditore agricolo professionale.

Tali puntualizzazioni sono state da ultimo ribadite dalla Cassazione con l'ordinanza n. 14403 del 14 luglio 2016, in epigrafe, in merito al ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate riguardante un atto di compravendita stipulato nel 2008, vigente la legge n. 604/1954.

Con un avviso di liquidazione, l'Ufficio recuperava le maggiori imposte di registro ed ipotecaria, in quanto riteneva che il contribuente fosse decaduto dalle agevolazioni tributarie atteso che, nel biennio precedente, aveva proceduto alla vendita di altro terreno di superficie superiore ad un ettaro. Sussistevano, quindi i presupposti della violazione dell'art. 2 della legge n. 604/1954.

Contro l'avviso, l'interessato ricorreva, con esito negativo, alla Commissione tributaria provinciale. Di diverso parere, invece, i giudici di secondo grado che accoglievano l'appello del contribuente ritenendo

⁸ Di cui agli articoli 2, nn. 2 e 3, n. 1 della legge n. 604/1954

che sebbene le agevolazioni fiscali previste per il coltivatore diretto sono state estese anche all'imprenditore agricolo, ciò non è parimenti avvenuto per le limitazioni (quali, ad esempio, la compravendita di terreni superiori ad un ettaro) in quanto si tratta di vincoli incompatibili con la figura dell'imprenditore agricolo professionale.

Ritenendo infondate le richieste dell'Agenzie delle Entrate, la Cassazione, richiamandosi alla citata sentenza n. 16071/2013, ha ribadito che, in tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli, l'art.1, comma 4 del d.lgs. n. 99/2004, ha esteso anche all'agricoltore professionale i benefici in materia di imposte di bollo, registro, ipotecarie e catastali previste dall'art. 1, della legge n. 604/1954, a favore della piccola proprietà contadina, senza richiedere la sussistenza in capo all'imprenditore delle condizioni di cui all'art. 2 della stessa legge n. 604/1954 (fra le quali quella in commento), poiché trattasi di requisiti riguardanti il solo coltivatore diretto ed incompatibili con la nuova figura professionale (IAP) che il legislatore ha inteso incentivare.

Luigi Cenicola