

Nei territori montani agevolazioni solo per chi riveste in proprio la qualità di coltivatore diretto

Cass. Sez. Trib. 28 ottobre 2016, n. 21846 - Chindemi, pres.; Stalla, est.; Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Z.R. (avv. Paladin). (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Venezia 4 ottobre 2010)

La ratio legis dell'art. 9, comma 2 del d.p.r. n. 601/1973 è quella di favorire, anche in ambito montano, l'arrotondamento e l'accorpamento non di qualsivoglia proprietà fondiaria, ma unicamente di quella diretto-coltivatrice. Il riferimento alla proprietà «diretto-coltivatrice», suffragato dal testuale richiamo legislativo alle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni, ha quale obiettivo quello, perseguito dal legislatore fiscale, di favorire il coltivatore diretto (persona fisica ovvero società agricola con la qualifica di IAP). Pertanto, rientra nello spirito e nella ratio della norma che, per conseguire le agevolazioni del caso l'acquirente deve rivestire in proprio la qualità di coltivatore diretto.

(Omissis)

FATTO E DIRITTO

p. 1. L'Agenzia delle Entrate propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 58/25/10 del 4 ottobre 2010 con la quale la Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato il 10 gennaio 2007 a Z.R. a titolo di decadenza dalle agevolazioni (imposta di registro e ipotecaria in misura fissa, esenzione da imposta catastale) da lui fruite sull'acquisto, in data 21 febbraio 2002, di un fondo montano di arrotondamento della proprietà coltivatrice (d.p.r. n. 601 del 1973, art. 9 comma 2).

In particolare, ha rilevato la Commissione tributaria regionale che: l'amministrazione finanziaria era incorsa nella decadenza triennale di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 7 non essendo applicabile alla materia agevolativa la proroga biennale dei termini di accertamento di cui alla legge n. 289 del 2002, art. 11, comma 1 *bis*; - in ogni caso, l'agevolazione in questione non presupponeva la qualità di coltivatore diretto in capo all'acquirente, quanto soltanto la funzione di accorpamento ed arrotondamento della proprietà agricola montana; - l'amministrazione era poi incorsa in altri vizi procedurali, stante la mancata preventiva comunicazione al contribuente del processo verbale redatto dall'Ispettorato dell'agricoltura sulle modalità di coltivazione del fondo.

Resiste con controricorso lo Z.

Il Collegio ha autorizzato, come da decreto del Primo Presidente in data 14 settembre 2016, la redazione della presente motivazione in forma semplificata.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce - *ex* art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della legge n. 289 del 2002, art. 11, comma 1 *bis*, nonché legge n. 212 del 2000, art. 3; per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente escluso la proroga biennale dei termini di accertamento, nonostante che quest'ultima fosse prevista da una norma (art. 11, comma 1 *bis* cit.) di portata generale ed applicabile anche alla decadenza dalle agevolazioni.

Il motivo - che censura la prima delle tre autonome *rationes decidendi* poste dalla Commissione tributaria regionale a fondamento del rigetto dell'appello - è fondato.

Nell'affermare che la proroga biennale in oggetto, in assenza di espresse previsioni legislative in tal senso, non sarebbe applicabile alla revoca dei benefici in questione, la C.T.R. ha stabilito infatti un principio errato.

Si è più volte sostenuto - con orientamento che non si ritiene qui di disattendere - che il termine triennale per l'accertamento in materia di registro, previsto in via generale dal d.p.r. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2 è assoggettato alla proroga biennale dettata dalla legge n. 289 del 2002, art. 11, commi 1 ed 1 *bis* anche nella specifica materia della revoca delle agevolazioni. E ciò senza necessità di esplicito richiamo normativo, posto che una diversa soluzione determinerebbe una incongrua ed irrazionale disparità di trattamento tra ipotesi del tutto equivalenti (tra le molte: Cass. 23222/15; ord. 279/13; ord. 1672/11; 12069/10; 24575/10; ord. 15750/10; ord. 4321/09).

p. 3. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 601 del 1973, art. 9 posto che la necessità che l'acquirente del fondo rivestisse la qualità di coltivatore diretto del medesimo derivava, pur con riferimento ai terreni montani, non già dall'analogia ma dall'interpretazione letterale e sistematica della normativa; facente riferimento all'arrotondamento o accorpamento di proprietà «diretto-coltivatrice».

Anche questa censura va accolta.

In base al d.p.r. n. 601 del 1973, art. 9, comma 2: «Nei territori montani di cui al precedente comma i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse

agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni».

L'interpretazione della norma fornita dalla Commissione tributaria regionale non tiene conto della *ratio legis* volta a favorire, anche in ambito montano, l'arrotondamento e l'accorpamento non di qualsivoglia proprietà fondiaria, ma unicamente di quella diretto-coltivatrice; espressione, quest'ultima, che sostituisce quella di «piccole proprietà coltivatrici» di cui alla legge n. 991 del 1952, art. 56 e ss.mm., introduttivo del beneficio nell'ordinamento.

Il richiamo alla proprietà diretto-coltivatrice - vieppiù avvalorato dal testuale richiamo legislativo alle cooperative agricole «che conducono direttamente i terreni» sottende l'obiettivo di favore perseguito dal legislatore fiscale nei confronti del coltivatore diretto (persona fisica ovvero società agricola che abbia conseguito la qualifica - IAP - di imprenditore agricolo professionale: d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4); e ciò nell'ambito di un più vasto e sistematico regime agevolativo e di vantaggio riconosciuto all'esercizio diretto dell'agricoltura.

Rientra, in definitiva, nella lettera e nella *ratio* della norma che, per fruire dell'agevolazione in questione, l'acquirente debba rivestire in proprio la qualità di coltivatore diretto (così: Cass. 8303/93; 14294/03; 1948/13; 22001/14).

È vero che la normativa agraria non esclude tale qualifica allorché il coltivatore diretto utilizzi, nelle proporzioni legislativamente indicate, anche forza-lavoro altrui; ma nel caso di specie non risulta che l'acquirente Z. coltivasse direttamente il fondo acquistato né che i componenti del suo nucleo familiare, dediti all'attività agricola, fornissero all'epoca almeno un terzo della forza lavoro necessaria per la coltivazione o l'allevamento del bestiame legge n. 590 del 1965, *ex art.* 31.

Sul punto, rileva l'atteggiamento processuale del contribuente il quale, nel corso del giudizio di merito, non ha contestato - in fatto - che il terreno acquistato non fosse coltivato da lui né dal suo nucleo familiare, bensì dal titolare di una diversa ditta agricola, identificato dall'Ispettorato agrario nel verbale in atti.

Diversamente da quanto sostenuto nella sentenza impugnata, dunque, sussisteva nella specie la rilevata causa di decadenza dalla agevolazione.

p. 4. Con il terzo motivo di ricorso, si deduce - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 4 vizio di ultrapetizione *ex art.* 112 c.p.c. e d.lgs. n. 546 del 1992, *ex art.* 19; dal momento che la Commissione tributaria regionale aveva evidenziato d'ufficio vizi dell'avviso di liquidazione (mancata preventiva comunicazione al contribuente del verbale ispettivo) non dedotti in giudizio dallo Z.

Si tratta, anche in tal caso, di censura fondata.

Nella sentenza in esame si individua un'ulteriore *ratio decidendi*, insita nel fatto che l'agenzia delle entrate non aveva previamente comunicato al contribuente il processo verbale redatto dall'Ispettorato dell'agricoltura. Senonché, come rilevato dalla Agenzia delle Entrate - che ha riprodotto in ricorso, ai fini del requisito dell'autosufficienza del medesimo *ex art.* 366 c.p.c., n. 6), il contenuto essenziale del ricorso introduttivo del contribuente e del suo atto di costituzione in appello - non risulta che lo Z. avesse dedotto questo specifico profilo quale motivo di opposizione all'avviso di liquidazione.

Al contrario, dagli atti in questione (gli unici rilevanti a tal fine) emerge come tale opposizione sia stata da lui proposta, e coltivata, con esclusivo riguardo al duplice profilo: - dell'avvenuta decadenza dell'amministrazione dalla funzione accertatrice per decorso del termine triennale d.p.r. n. 131 del 19865, *ex art.* 76, comma 2, non prorogato *ex lege*; - della non necessità della qualità di coltivatore diretto in capo all'acquirente di fondo accorpante in territorio montano.

Ne segue l'effettiva violazione del divieto di ultrapetizione.

Il ricorso va dunque accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti della decisione nel merito *ex art.* 384 c.p.c., mediante rigetto del ricorso introduttivo del contribuente. Le spese del giudizio di legittimità vengono poste a carico di quest'ultimo; compensate quelle del merito.

(*Omissis*)

Nei territori montani agevolazioni solo per chi riveste in proprio la qualità di coltivatore diretto

L'esercizio dell'attività agricola nelle zone montane è sempre stato fonte di disagio dovuto alle proibitive condizioni climatiche unitamente all'asperità dei luoghi, senza trascurare l'aspetto economico poco redditizio. Difficoltà che hanno sempre più determinato un graduale spopolamento di quei territori il cui unico presidio era costituito, appunto, dalla presenza, vigile e costante, di coloro che erano dediti alla coltivazione della terra.

Al fine di salvaguardare questo patrimonio colturale e le popolazioni che ne traevano sostentamento lo Stato decise di introdurre delle norme agevolative, di natura fiscale, atte a favorire l'acquisto di terreni agricoli situati in quelle aree.

Con l'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 venne, quindi, disposto che nei territori montani¹ i «trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti alle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni».

A seguito poi della riforma dell'imprenditoria agricola, con la riformulazione dell'art. 2135 c.c. e le successive leggi di orientamento, è stato possibile estendere le agevolazioni anche allo IAP.

Il d.lgs. n. 99/2004, riconoscendo all'imprenditore agricolo professionale, iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, le stesse agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie, in precedenza riservate ai coltivatori diretti, ha di fatto esteso (sia pure indirettamente) i benefici fiscali in parola anche allo IAP, comprese le società agricole di ogni tipo².

Tuttavia, il citato art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 è rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2013 quando, a seguito della revisione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro), operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011³, è mutato il regime impositivo degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

La conseguenza di tali modifiche è stata la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, anche se previste da leggi speciali, per cui sono venuti meno i benefici fiscali concessi per l'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani, etc.)⁴.

¹ Intendendosi per tali i terreni:

a) situati in tutto o in parte ad altitudine di almeno 700 metri;

b) compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla Commissione censuaria centrale;

c) facenti parte di comprensori di bonifica montana.

² Art. 1, commi 4 e 5 *ter*, del d.lgs. n. 99/2004, Cass. Sez.V Civ. 26 ottobre 2016, n. 21615, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

³ Come modificato dall'art. 26 del d.l. n. 104/2013.

⁴ Le aliquote previste dall'art. 1 della Tariffa, per un importo minimo di 1.000 euro, sono:

- 15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;

- 9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), nonché ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;

- 2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Inoltre, gli atti assoggettati alle aliquote dell'imposta di registro di cui sopra, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 per cento.

Unica a rimanere in vita, in virtù di una norma che ha introdotto una specifica esclusione dall'abrogazione generalizzata di tutte le agevolazioni in oggetto⁵, la normativa in materia di p.p.c. (piccola proprietà contadina) attualmente disciplinata dalla legge n. 25/2010⁶, di conversione del d.l. n. 194/2009 (c.d. mille proroghe).⁷

Conseguentemente, dal 1° gennaio 2014 i trasferimenti di terreni agricoli hanno potuto usufruire, sussistendone i requisiti di legge, della normativa in materia di piccola proprietà contadina quale unica alternativa al sistema agevolativo previgente.

A distanza però di poco tempo muta ancora lo scenario e con l'art. 1, comma 47 della legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017)⁸ è disposto il ripristino delle agevolazioni fiscali previste a favore dei trasferimenti di proprietà, a qualsiasi titolo, di fondi rustici nei territori montani finalizzati all'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

Pertanto, con decorrenza 1° gennaio 2017 questi trasferimenti sono esenti dall'imposta catastale e scontano le imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Facendo un raffronto fra le agevolazioni previste dalla legge n. 25/2010, in materia di piccola proprietà contadina, e quelle riconosciute dal reintrodotta art. 9 del d.p.r. n. 601/1973 emerge che queste ultime sono più favorevoli in quanto, nello specifico, l'imposta catastale non è dovuta mentre nel caso della p.p.c. la stessa è dovuta nella misura proporzionale dell'1 per cento sul prezzo di compravendita. In aggiunta, la normativa sui territori montani non prevede obblighi sulla coltivazione del terreno né vincoli di indivisibilità⁹.

Si deve tenere presente, fra l'altro, che l'agevolazione in questione fa riferimento solo all'arrotondamento della proprietà, e non alla sua formazione; questo presuppone che l'acquirente sia già proprietario di terreni nello stesso territorio.

Aggiungasi infine che:

- nel concetto di fondo rustico vi rientrano anche i «fabbricati rurali» per cui questi, in quanto pertinenze del terreno, seguono la sorte del bene principale nel senso che l'imposizione fiscale riguarda unicamente il terreno;
- la normativa in oggetto si estende anche i trasferimenti effettuati per causa di morte per cui i chiamati all'eredità (comprensiva di terreni situati in aree montane) beneficiano, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, delle stesse esenzioni e riduzioni, così come precisato nelle istruzioni al nuovo modello telematico di dichiarazione.¹⁰

È difficile comprendere le ragioni di un ripensamento così «repentino» sul ripristino delle agevolazioni in commento. Si deve presumere, come si diceva in premessa, che su tutto abbia prevalso «nuovamente» la necessità di ridare impulso all'attività agricola in quei luoghi; attività fortemente compromessa a seguito del graduale abbandono dei fondi dove la presenza di insediamenti dediti alla coltivazione della terra costituiva, invece, un valido presidio per il controllo e la gestione del territorio.

Dopo una momentanea «assenza», l'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 riprende, quindi, vigore e, unitamente alla «nuova» normativa sulla piccola proprietà contadina, si ricolloca nell'ambito delle disposizioni agevolative riguardanti l'acquisto di terreni ad uso agricolo.

⁵ Art. 1, comma 608, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

⁶ In vigore dal 28 febbraio 2010.

⁷ A differenza di quanto era sempre avvenuto negli anni precedenti, la norma non richiama le originarie agevolazioni riguardanti la piccola proprietà contadina (*ex* legge n. 604/1954), che hanno disciplinato in precedenza la materia, con ripetute proroghe. Le attuali agevolazioni sono disciplinate da una normativa del tutto nuova, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 36/del 17 maggio 2010.

⁸ All'art. 10, comma 4, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «e delle disposizioni di cui all'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601».

⁹ *Notariato*, Studio 49/2010/T.

¹⁰ Provvedimento 27 dicembre 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Torna d'attualità anche la giurisprudenza riguardante i casi di acquisto di terreni montani con la normativa di favore e, in tal senso, la Cassazione, con la sentenza n. 21846/2016, in epigrafe, ha affermato che la *ratio legis* della suddetta disposizione è quella di «favorire, anche in ambito montano, l'arrotondamento e l'accorpamento non di qualsivoglia proprietà fondiaria, ma unicamente di quella diretto-coltivatrice».

Per la Suprema Corte il richiamo alla proprietà diretto-coltivatrice (suffragato dal testuale richiamo legislativo alle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni) «sottende l'obiettivo di favore perseguito dal legislatore fiscale nei confronti del coltivatore diretto (persona fisica ovvero società agricola che abbia conseguito la qualifica – IAP – di imprenditore agricolo professionale ex d.lgs. n. 99/2004, art. 2, comma 4): e ciò nell'ambito di un più vasto e sistematico regime agevolativo e di vantaggio riconosciuto all'esercizio diretto dell'agricoltura. Rientra, in definitiva, nella lettera e nella *ratio* della norma che, per fruire dell'agevolazione in questione, l'acquirente debba rivestire in proprio la qualità di coltivatore diretto»¹¹.

I giudici di legittimità ribadiscono un principio già consolidato della giurisprudenza secondo il quale «l'acquirente di terreni montani, che invochi le agevolazioni in argomento, deve rivestire la qualità di coltivatore diretto, secondo le leggi in materia, e tale riferimento va posto in relazione alla legge n. 590/1965, il cui art. 31, nel definire il coltivatore diretto, si limita a stabilire che la forza lavoro del coltivatore e della sua famiglia deve costituire almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, senza prescrivere, al contempo, l'esclusività o la prevalenza dell'attività coltivatrice rispetto ad altre eventualmente esercitate, né prevedere comparazioni di sorta tra i redditi ritratti da ciascuna delle attività svolte»¹².

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava al titolare di un fondo, acquistato nel 2002 con le agevolazioni di cui all'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973, un avviso di liquidazione per il recupero delle normali imposte in quanto riteneva il contribuente decaduto dai benefici in parola.

Nel caso di specie risultava che l'acquirente non coltivasse direttamente il fondo acquistato né che i componenti del suo nucleo familiare, dediti all'attività agricola, fornissero all'epoca almeno un terzo della forza lavoro necessaria per la coltivazione o l'allevamento del bestiame.

La Commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, riteneva illegittimo l'avviso in quanto, a prescindere dalle questioni attinenti i termini dell'accertamento notificato nel 2007, l'agevolazione in questione non presupponeva la qualità di coltivatore diretto in capo all'acquirente, quanto soltanto la funzione di accorpamento ed arrotondamento della proprietà agricola montana.

Inoltre, difettava della mancata preventiva comunicazione al contribuente del processo verbale redatto dall'Ispettorato dell'agricoltura sulle modalità di coltivazione del fondo.

Di parere contrario l'Agenzia delle Entrate che nel ricorso per Cassazione giustificava l'operato ritenendo che l'acquirente del fondo dovesse rivestire la qualità di coltivatore diretto del medesimo. E questo convincimento derivava, pur con riferimento ai terreni montani, non già dall'analogia ma dall'interpretazione letterale e sistematica della normativa che fa riferimento all'arrotondamento o accorpamento di proprietà «diretto-coltivatrice»

Nel merito la Cassazione osserva che la *ratio legis* dell'art. 9, comma 2 del d.p.r. n. 601/1973 è quella, come già sottolineato, di favorire, anche in ambito montano, l'arrotondamento e l'accorpamento non di qualsivoglia proprietà fondiaria, ma unicamente di quella diretto-coltivatrice.

Nell'ambito di un più vasto e sistematico regime agevolativo e di vantaggio riconosciuto all'esercizio diretto dell'agricoltura, il riferimento alla proprietà «diretto-coltivatrice», suffragato dal testuale richiamo legislativo alle cooperative agricole «che conducono direttamente i terreni», ha quale obiettivo quello,

¹¹ Cass. Sez. V Civ. 24 luglio 1993, n. 8303, in *Riv. legisl. fsc.*, 1994, 1819; Cass. Sez. Trib. 26 settembre 2003, n. 14294, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 9 e in *Dir. giur. agr. amb.*, 2005, 41, con nota di A. ORLANDO; Cass. Sez. VI Civ. 29 gennaio 2013, n. 1948, in *Dir. giur. agr. al. amb.*, 2013, 9, 533, con nota di L. CENICOLA.

¹² Cass. Sez. V Civ. 17 ottobre 2014, n. 22001, in *Giust. civ. Mass.*, 2014; Cass. Sez. Trib. 17 febbraio 2016, n. 3107, in *Dir. giur. agr. al. amb.*, 2016, 2, con nota L. CENICOLA.

perseguito dal legislatore fiscale, di favorire il coltivatore diretto (persona fisica ovvero società agricola con la qualifica di IAP - imprenditore agricolo professionale).¹³

Pertanto, rientra nello spirito e nella *ratio* della norma che, per conseguire le agevolazioni del caso l'acquirente debba rivestire in proprio la qualità di coltivatore diretto.

Se è pur vero che la normativa agraria non esclude tale qualifica allorquando il coltivatore diretto utilizzi, nelle proporzioni legislativamente indicate, anche forza-lavoro altrui, è altrettanto vero che l'interessato deve comunque rivestire la figura di un soggetto «qualificato».

Poiché, nel caso esaminato, il fondo era condotto dal titolare di una diversa ditta agricola, identificato dall'Ispettorato agrario nel verbale in atti, sussistevano i presupposti per la decadenza dalle agevolazioni. Sulla base di tali considerazioni la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Luigi Cenicola

¹³ Art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004.