Nessuna agevolazione per l'affrancamento di un terreno strumentale all'attività agricola

Cass. Sez. Trib. 26 luglio 2017, n. 18467 - Bielli, pres.; Bruschetta, est.; Del Core, P.M. (diff.) - S.A.I.T.A. Immobiliare Toscana Agricola S.p.A. (avv.ti Fantozzi e Giuliani) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). *(Conferma Comm. trib. reg. Lazio 2 marzo 2006)*

Ai fini dell'affrancamento di un terreno - terreno che, nello stesso anno dell'assegnazione ai soci, era coltivato da una società agricola proprietaria, che per questo aveva anche ricevuto aiuti comunitari; terreno riconosciuto come edificabile dal giudice amministrativo, seppur ancora classificato in P.R.G. come «agricolo» - lo stesso deve essere ritenuto strumentale «per natura» ai sensi del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 40, comma 2, applicabile ratione temporis*, con la conseguente revoca dell'agevolazione stabilita per l'affrancamento dalla l. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29 nonché con il conseguente recupero a tassazione della plusvalenza non dichiarata; e questo perché, in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, era impossibile qualsiasi «radicale trasformazione edilizia» dello stesso, che ne impedisse la coltivazione.*

(Omissis)

FATTO

Con l'impugnata sentenza n. 25 giugno 2010, depositata il 2 marzo 2010, la Commissione tributaria regionale del Lazio, in parziale riforma della decisione n. 429/25/07 della Commissione tributaria provinciale di Roma, rigettava il ricorso promosso da S.A.I.T.A. Immobiliare Toscana Agricola S.p.A. contro quella parte di avviso di accertamento n. (*omissis*) anno 1999 con il quale, negati i benefici fiscali stabiliti dalla l. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29 in relazione all'assegnazione ai suoi due soci di un terreno di cui era proprietaria, veniva recuperata a tassazione la plusvalenza non dichiarata.
Per quanto rimasto di interesse, la C.T.R. confermava la legittimità della ripresa dapprima accertando, sulla scorta del P.V.C. della G.d.F., che nell'anno 1999 dell'affrancamento «gran parte» del terreno era stata coltivata, con la giuridica conseguenza che doveva ritenersi che il terreno in parola avesse mantenuto carattere strumentale all'attività agricola della contribuente «per tutto l'esercizio coinvolto»; in ragione di ciò, la C.T.R. decideva nel senso che dovevano essere esclusi i benefici stabiliti dalla legge 449 cit., art. 29; disposizione che difatti prevedeva, giusto il richiamo in essa contenuto al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 40, comma 2, applicabile *ratione temporis*, cospicue agevolazioni fiscali soltanto però stabilite per l'affrancamento di immobili non strumentali; invero, secondo la C.T.R., doveva giudicarsi irrilevante che al momento dell'assegnazione il terreno fosse stato «inserito» nel P.R.G., dov'era peraltro ancora «classificato ad attività agricola»; e questo perché, concludeva la C.T.R., in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, l'edificabilità dello stesso non era da considerarsi «effettiva», con la conseguente impossibilità per il terreno di perdere il carattere strumentale all'attività agricola della contribuente. Sotto altro ulteriore profilo, la C.T.R. confermava la legittimità della ripresa, ritenendo di dover ravvisare nella concreta fattispecie un «indebito vantaggio fiscale» conseguito a mezzo di una delle ipotesi di elusione previste dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 *bis* applicabile *ratione temporis*.
La contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a tredici motivi, anche illustrati da memoria, a cui l'ufficio resisteva con controricorso.

DIRITTO

1. I fatti di causa rilevanti sono *inter partes* pacifici; in particolare è pacifica la circostanza che al momento dell'assegnazione il terreno, riconosciuto edificabile dal giudice amministrativo, fosse ancora «classificato agricolo» nel P.R.G., senza che per quest'ultimo fosse stato adottato lo strumento urbanistico attuativo; come pure è pacifica l'altra circostanza per cui, nel 1999, nella sua «gran parte», il terreno era stato coltivato a grano duro, anche usufruendo di aiuti unionali; *inter partes*, sono invece unicamente controverse le conseguenze giuridiche che dai ricordati fatti debbono essere fatte discendere.
2. Le superiori considerazioni rendono ragione dell'inammissibilità dei motivi secondo, terzo, sesto, settimo, formulati ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 10, n. 5 applicabile *ratione temporis*, ma nella sostanza rivolti non a censurare omesse o insufficienti spiegazioni dei detti incontroversi fatti, bensì a farne derivare conclusioni giuridiche diverse da quelle divisate dalla C.T.R., per es. laddove la contribuente ritiene dirimente la "utilizzazione edificatoria" del terreno, stabilita dal giudice amministrativo, con la derivata «perdita di strumentalità» agricola, per es. laddove la contribuente ritiene che nonostante la coltivazione, il terreno non poteva ritenersi «esclusivamente» utilizzato per l'attività agricola (Cass. Sez. L n. 7394 del 2010; Cass. Sez. I n. 4178 del 2007).
3. Con i motivi primo, quarto, quinto, da trattarsi congiuntamente per la loro stretta connessione, la contribuente addebitava alla C.T.R. di aver violato principalmente la legge n. 449 cit., art. 29 nonché il d.p.r. n. 917 cit., art. 40 applicabile *ratione temporis*,

Copyright © - www.rivistadga.it

in sintesi deducendo che nell'anno dell'assegnazione 1999, essendo il terreno non interamente coltivato, peraltro coltivato a soli fini di «pulizia», lo stesso doveva ritenersi non strumentale all'attività agricola; deducendo altresì che doveva ritenersi errata l'affermazione della C.T.R. secondo cui, ai fini della strumentalità, la coltivazione «coinvolgeva» tutto il 1999, atteso che al contrario la trebbiatura era terminata a giugno, con assegnazione avvenuta appena dopo; che, comunque, la strumentalità del terreno non poteva essere fatta dipendere da una mancata sua «concreta modificazione», non essendo necessario che il terreno fosse «effettivamente» edificabile.
4. Gli appena riassunti motivi, complessivamente considerati, sono infondati. La questione, sulla quale non risultano essersi formati precedenti, può essere risolta partendo dalla osservazione che nel 1999 il terreno era stato anche «di fatto» esclusivamente strumentale all'attività di impresa agricola della contribuente, come in effetti dimostrato dalla sua coltivazione, una coltivazione che aveva addirittura meritato gli specifici incentivi previsti dall'Unione per la produzione agricola; non avendo all'evidenza rilievo giuridico che il terreno fosse stato messo a coltura soltanto nella sua «gran parte», giacché questo non può aver fatto venire meno «la natura» strumentale del ridetto terreno, che non aveva sol perciò, anche con riguardo alla sua ridotta parte non messa a grano duro, perso la capacità di produrre reddito agrario a mezzo della sua coltivazione; una coltivazione che difatti costituiva l'unica possibilità di utilizzazione del terreno, giacché in assenza dello strumento urbanistico attuativo non poteva costruirsi alcunché; trattasi, quindi, una strumentalità «per natura»; in effetti, questa è la ragione fondamentale, il terreno nel 1999 era tutto quanto coltivabile, aveva cioè d.p.r. n. 917 del 1986, *ex* art. 40, comma 2, cit. un carattere strumentale per «natura» alla attività agricola della contribuente, che la mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo rendeva peraltro, anche in astratto, assolutamente impossibile far venir meno; è difatti evidente che nessuna «radicale trasformazione edilizia» impediente la coltivazione, come richiesto d.p.r. n. 917 del 1986, *ex* art. 40, comma 2, cit., era in quell'anno 1999 possibile in assenza della preventiva adozione dello strumento attuativo del P.R.G., con il conseguente sicuro mantenimento della strumentalità «per natura»; l'assegnazione nel 1999 del terreno, bene strumentale «per natura», è quindi avvenuta in contrasto con quanto previsto dalla legge 449 cit., art. 29.
5. È del tutto irrilevante che ai fini della determinazione dell'imponibile ICI debba farsi invece riferimento alla «vocazione edificatoria» del terreno, secondo quanto stabilito dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5, nonché dal d.l. n. 203 del 2005, art. 11 *quaterdecies*, comma 16, conv. con modif. nella legge n. 248 del 2005, nonché dal d.l. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv. con modif. nella legge n. 248 del 2006, atteso che qui è in discussione la strumentalità di un bene e non il suo valore «venale in comune commercio».
6. Il principio di diritto da affermarsi è quindi il seguente: «Ai fini dell'affrancamento di un terreno - terreno che, nello stesso anno dell'assegnazione ai soci, era coltivato dalla Società agricola proprietaria, che per questo aveva anche ricevuto aiuti comunitari; terreno riconosciuto come edificabile dal giudice amministrativo, seppur ancora classificato in P.R.G. come "agricolo" - lo stesso deve essere ritenuto strumentale "per natura" ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40, comma 2, applicabile *ratione temporis*, con la conseguente revoca dell'agevolazione stabilita per l'affrancamento della l. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29 nonché con il conseguente il recupero a tassazione della plusvalenza non dichiarata; e questo perché, in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, era impossibile qualsiasi "radicale trasformazione edilizia" dello stesso, che ne impedisse la coltivazione».
7. Rimangono con ciò assorbiti gli altri motivi, rivolti a criticare l'altra *ratio decidendi* fondata sul carattere «elusivo» della ripresa, all'evidenza bastando a giustificare la legittimità dell'avviso, il preliminare accertamento di merito del carattere "strumentale per natura" del terreno.
8. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.
P.Q.M.
La Corte rigetta il ricorso; condanna la contribuente a rimborsare all'ufficio le spese processuali, liquidate in Euro 10.260,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

(Omissis)

Copyright © - www.rivistadga.it

Nessuna agevolazione per l'affrancamento di un terreno strumentale all'attività agricola

L'art. 29 della legge n. 449/1997, recante misure per la stabilizzazione della finanza pubblica, prevedeva un regime fiscale agevolato, di durata limitata, che consentiva l'assegnazione e la cessione ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che avevano quale oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.
L'intento del legislatore era quello di concedere una «fuoriuscita» a tutti coloro che utilizzavano impropriamente la struttura societaria per intestare beni che, invece, erano di utilizzo personale o familiare; questo al fine di evitare possibili intenti elusivi volti ad ottenere una tassazione più favorevole.
In particolare, il citato articolo stabiliva che le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che entro il 1° settembre 1998, assegnavano ai soci beni immobili diversi da quelli «strumentali per destinazione» (cioè diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa) o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o quote di partecipazione in società, potevano applicare una imposta sostitutiva a condizione che tutti i soci risultassero iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 1997, ovvero che fossero iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 1997.
L'agevolazione consisteva, pertanto, in una imposta sostitutiva, di quella sui redditi (IRPEF) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), nella misura del 10 per cento che era calcolata sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto[1].
Su richiesta della società era possibile determinare il valore «normale» degli immobili, in alternativa a quello di mercato, mediante l'applicazione di coefficienti moltiplicatori, stabiliti dalle singole leggi di imposta, alle rendite catastali[2].
Le assegnazioni ai soci usufruivano, inoltre, di particolari riduzioni fiscali sui trasferimenti in quanto l'imposta di registro era dovuta applicando l'aliquota nella misura dell'1 per cento mentre le imposte ipotecaria e catastale erano dovute nella misura fissa, per cui non erano considerate cessioni agli effetti dell'IVA e dell'INVIM.

---

[1] Il costo fiscale del bene è pari al costo storico al netto delle quote di ammortamento già dedotte. L'eventuale manutenzione straordinaria operata sull'immobile poteva essere ricompresa tra gli oneri accessori e quindi andava ad aumentare il costo fiscale del bene.
[2] Dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 2003 era possibile determinare il valore catastale utilizzando i seguenti coefficienti moltiplicatori:
a) Fabbricati:
Rendita catastale rivalutata del 5 per cento e moltiplicata per:
- 100 (Categorie A, B, C - escluse A/10 e C/1) o direttamente per 105;
- 50 (Categorie A/10 e D) o per 52,50;
- 34 (Categorie C/1 ed E) o per 35,70;
b) Terreni (esclusi quelli edificabili):
Rendita catastale rivalutata del 25 per cento e moltiplicata per:
- 75 o direttamente per 93,75.
La rivalutazione delle rendite del 5 per cento e 25 per cento (ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, *ex* art. 52, comma 4, primo periodo d.p.r. n. 131/1986) è stata disposta dall'art. 3, comma 48 e seguenti, della legge n. 662/1996.

Copyright © - www.rivistadga.it

Tale regime consentiva, quindi, un duplice vantaggio economico sia per la società, che assegnava o cedeva il bene, che per il socio, che lo riceveva, in quanto da una parte era versata sulla plusvalenza[3] (sull'assegnazione o cessione del bene) un'imposta sostitutiva che era inferiore rispetto a quella ordinaria e dall'altra erano ridotti i tributi dovuti per la trascrizione immobiliare.
L'art. 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208/2015 (legge di Stabilità 2016) ha riproposto un analogo provvedimento che ricalcava, con alcune differenze, quanto già previsto dal citato art. 29 della legge n. 449/1997, successivamente integrato dalla legge n. 28/1999.
Anche in questo caso si è trattato di una un regime fiscale di favore e temporaneo[4], riguardante sempre il pagamento di una imposta sostitutiva dell'8,5 per cento per i beni sia delle società (società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni) che di quelli delle imprese individuali; beni, assegnabili in regime agevolato, costituiti dagli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione (indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, del T.U.I.R.), ossia diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa e i beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Tra tali, vi rientravano:
- quelli strumentali per natura, concessi in locazione, comodato, o comunque non direttamente utilizzati dall'impresa;
- quelli alla cui produzione o al cui scambio era diretta l'attività dell'impresa;
- quelli che concorrevano a formare il reddito d'impresa[5].
Sussistendo le condizioni richieste dalla normativa di riferimento[6], anche i terreni hanno potuto beneficiare dell'assegnazione agevolata concessa, come tale, in ragione dell'idoneità dell'immobile ad essere qualificato o meno come strumentale all'attività medesima.
Va osservato per inciso, che il trasferimento di terreni, ieri come oggi, è soggetto a diversa tassazione in ragione della loro destinazione; la cessione di terreni agricoli è soggetta all'imposta di registro mentre quella di terreni edificabili rientra nella sfera IVA.
Ai fini poi dell'imposta di registro il trasferimento di terreni agricoli è soggetto ad aliquote diverse a seconda che la cessione sia effettuata a favore di soggetti privi o in possesso della qualifica di coltivatore diretto o IAP.
Nel primo caso, essendo la cessione di terreni agricoli (ovvero non suscettibili di destinazione edificatoria) fuori dal campo di applicazione dell'IVA, l'assegnazione a soci privi della qualifica di coltivatore diretto

---

[3] Ai fini fiscali la «plusvalenza» costituisce il guadagno che si consegue dalla vendita di un bene immobile con riferimento all'aumento di valore realizzato tra l'acquisto e la rivendita dell'immobile medesimo. La plusvalenza da cessione di immobili è soggetta a tassazione in base a quanto previsto dagli artt. 67 e 68 del d.p.r. n. 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi - T.U.I.R.). In particolare, è disposto che: «*le* plusvalenze *realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da* non più di cinque anni*, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante*».
[4] L'atto di assegnazione doveva essere effettuato entro il 30 settembre 2016 e tutti i soci dovevano risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015.
[5] Secondo le disposizioni dell'art. 90 del T.U.I.R.
[6] L'art. 43 del d.p.r. n. 917/1986 dispone che:
1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni.
2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1 *bis* dell'art. 60 e art. 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.

Copyright © - www.rivistadga.it

o IAP, è soggetta all'aliquota del 15 per cento dell'imposta di registro mentre le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di euro 50 ciascuna[7]
Nel secondo caso, invece, le imposte di registro e ipotecaria sono dovute nella misura fissa (euro 200 ciascuna) mentre l'imposta catastale è soggetta all'aliquota proporzionale dell'1 per cento[8].
Diversamente, per i terreni edificabili (non agricoli) l'assegnazione sconta l'IVA (d.p.r. n. 633/1972) con la conseguente applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa di euro 200 ciascuna.
Pertanto nel computo complessivo dell'assegnazione dovevano essere valutati anche la tipicità del terreno e i requisiti di colui che usufruiva dell'assegnazione medesima.
Quanto sopra premesso, la Cassazione si è pronunciata di recente sul ricorso presentato da una società la quale nel 1999, vigente l'art. 29 della legge n. 449/1997, aveva assegnato un terreno, di cui era proprietaria, a due suoi soci usufruendo dei benefici di cui alla citata legge. Benefici che, a giudizio dell'Amministrazione finanziaria, non competevano in quanto gran parte del terreno era stato coltivato a grano duro (usufruendo anche di aiuti comunitari), per un periodo cospicuo dell'anno in questione, per cui si riteneva che lo stesso terreno avesse conservato il carattere strumentale all'attività agricola; conseguentemente notificava alla contribuente un avviso di accertamento per il recupero a tassazione della plusvalenza non dichiarata.
Di diverso parere la società la quale, nei gradi di giudizio conseguenti al contenzioso instauratosi fra le parti, vedeva rigettate le sue richieste che si fondavano sul fatto che il terreno, al momento dell'assegnazione, era stato incluso in un P.R.G. ed era stato riconosciuto, dal giudice amministrativo, come edificabile ragion per cui era venuta meno la strumentalità agricola. Inoltre, la contribuente sosteneva che nel 1999 erano stati fatti solo interventi di pulizia del terreno e che comunque la trebbiatura dello stesso era terminata a giugno, con assegnazione avvenuta appena dopo; valutazioni che, secondo la contribuente, deponevano sempre a favore della perdita della strumentalità.
In appello, la Commissione tributaria regionale legittimava l'operato dell'ufficio, anche sulla base dei rilievi della G.d.F., nel senso che dovevano negarsi i benefici stabiliti dall'art. 29, legge n. 449/1997; disposizione che prevedeva, in base a quanto previsto dall'art. 40, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986 – applicabile all'epoca dei fatti –, cospicue agevolazioni fiscali; agevolazioni che riguardavano soltanto l'affrancamento di immobili non strumentali.
Per la C.T.R., fra l'altro, era irrilevante che al momento dell'assegnazione il terreno fosse stato inserito nel P.R.G., dov'era ancora classificato come agricolo, in quanto, in assenza di uno strumento urbanistico attuativo, l'edificabilità dello stesso non era da considerarsi effettiva, con la conseguente impossibilità per il terreno di perdere il carattere strumentale all'attività agricola della contribuente.
Tutto questo, fra l'altro, evidenziava un comportamento elusivo della società finalizzato al conseguimento di un indebito vantaggio[9].
Condividendo il parere dei giudici tributari la Cassazione, con sentenza n. 18467 del 26 luglio 2017, in epigrafe, ha rigettato il ricorso della società affermando il seguente principio di diritto «Ai fini dell'affrancamento di un terreno – terreno che, nello stesso anno dell'assegnazione ai soci, era coltivato dalla Società agricola proprietaria, che per questo aveva anche ricevuto aiuti comunitari; terreno riconosciuto come edificabile dal giudice amministrativo, seppur ancora classificato in P.R.G. "come agricolo" – lo stesso deve essere ritenuto strumentale "per natura" ai sensi dell'art. 40, comma 2, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 applicabile *ratione temporis*, con la conseguente revoca dell'agevolazione stabilita per l'affrancamento dall'art. 29, l. 27 dicembre 1997 n. 449, nonché con il conseguente recupero a tassazione della plusvalenza

[7] Art. 1, tariffa parte I, del d.p.r. n. 131/1986.
[8] Legge n. 25/2010 in materia di piccola proprietà contadina.
[9] Ai sensi dell'allora vigente art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973.

Copyright © - www.rivistadga.it

non dichiarata; e questo perché, in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, era impossibile qualsiasi "radicale trasformazione edilizia" dello stesso, che ne impedisse la coltivazione».

Luigi Cenicola

Copyright © - www.rivistadga.it