

## Esercizio del riscatto agrario e affitto del fondo entro il quinquennio

Cass. Sez. Trib. 10 febbraio 2021, n. 3260 ord. - Zoso, pres.; Fasano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. V.N. (avv. Stasi). (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Sez. dist. Foggia 5 ottobre 2015)

**Imposte e tasse - Registro - Contratti agrari - Agevolazioni ex lege n. 604 del 1954 - Piccola proprietà contadina - Esercizio del diritto di riscatto agrario - Affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto - Decadenza dal beneficio.**

*L'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà contadina e che entro il quinquennio successivo affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 604 del 1954, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo.*

(Omissis)

RITENUTO

CHE:

Con atto pubblico stipulato il (omissis), i coniugi V.N. e L.P. esercitavano, nei confronti dei coniugi B.G. e Br.Ma.Pa., ai sensi della legge n. 817 del 1971, art. 7, il diritto di riscatto agrario relativamente ad un fondo rustico da questi acquistato con precedente atto del (omissis). V.N. aveva esercitato tale diritto con atto di citazione dell'8 marzo 2001, non avendo i coniugi B. rispettato il diritto di prelazione vantato dal riscattante in relazione all'acquisto di alcuni terreni agricoli ricadenti a confine con altri fondi di cui era proprietario. La parte riscattante, ai fini fiscali in quanto imprenditore agricolo professionale, richiedeva l'applicazione delle agevolazioni di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1. Con successivo contratto registrato il (omissis), V.N. concedeva in affitto una parte dei beni riscattati, pertanto l'Ufficio contestava la decadenza dalle agevolazioni fiscali che erano state accordate in sede di stipula dell'atto di riscatto agrario, in quanto il contribuente non aveva adempiuto, nel quinquennio successivo, all'obbligo della coltivazione diretta dei fondi acquistati. Per tale motivo gli veniva notificato, in data 6 febbraio 2014, l'avviso di liquidazione n. (omissis), atteso che la mancata coltivazione diretta del fondo, dalla data in cui era stato esercitato il diritto di riscatto, costituiva causa di decadenza dalle agevolazioni provvisoriamente accordate. Il contribuente impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, assumendo che gli effetti dell'atto pubblico di riscatto, stipulato il (omissis), retroagivano alla data del (omissis), quale data in cui i precedenti acquirenti avevano acquistato i beni, con la conseguenza che non sarebbe mancata la coltivazione diretta del fondo. L'adita Commissione, con sentenza n. 2262/02/2014, accoglieva il ricorso, rilevando che gli effetti dell'atto di riscatto retroagivano alla data in cui era stato stipulato l'originario atto di compravendita con i soggetti riscattati [e cioè il (omissis)]. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia che, con sentenza n. 2076/26/15, respingeva il gravame. L'Agenzia ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo un solo motivo. V.N. si è costituito con controricorso ed ha presentato memorie.

CONSIDERATO

CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, commi 1 e 4, e della legge n. 817 del 1971, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto che gli effetti retroattivi dell'acquisto della proprietà, conseguenti all'esercizio del diritto di riscatto di cui alla legge 817 del 1971, art. 7 (c.d. prelazione reale), avessero come conseguenza che i requisiti per la conservazione del diritto alle agevolazioni spettanti all'imprenditore agricolo professionale dovessero parimenti computarsi, sotto il profilo temporale, a partire dalla data di produzione retroattiva degli effetti reali e non dalla data di esercizio del diritto di riscatto. La Commissione tributaria regionale avrebbe sovrapposto il piano della retroattività degli effetti reali conseguenti al positivo esercizio del diritto di riscatto insito nella prelazione c.d. agraria, che è la prelazione reale, con il piano della sussistenza dei requisiti per accedere ai benefici di cui al d.lgs. n. 99 del 2004. La sentenza erroneamente affermerebbe che per «data di applicazione» si possa considerare quella in cui è stato stipulato il primo contratto (oggetto del diritto di riscatto): infatti, l'effetto reale retroattivo conseguente all'esercizio del diritto di prelazione, se indubbiamente concerne gli effetti giuridici dell'acquisto della proprietà sin dall'inizio, non potrebbe determinare altresì retroattivamente l'esistenza di un fatto materiale - la qualità di imprenditore agricolo discendente dalla coltivazione del fondo - indispensabile per la conservazione della qualità stessa. Secondo l'Ufficio la retroattività degli effetti reali, e quindi la decorrenza degli effetti giuridici di trasferimento della proprietà, non potrebbe far retroagire il momento applicativo dell'agevolazione, poiché l'applicazione stessa, dipendendo da un requisito materiale (la conduzione diretta del fondo), non potrebbe certo retroagire in quanto elemento materiale mai esistito: la conduzione diretta del fondo, infatti, pacificamente, non è mai materialmente esistita prima dell'esercizio del diritto

di riscatto. L'Ufficio conclude sostenendo che la sentenza della Commissione tributaria regionale sarebbe errata e andrebbe cassata in enunciazione del principio di diritto in forza del quale, in materia di agevolazioni agli imprenditori agricoli professionali, l'esercizio del diritto di riscatto del fondo (c.d. prelazione agraria), determina effetti retroattivi con riferimento all'acquisto della proprietà, con «la sostituzione con effetto *ex tunc* sulla base della propria dichiarazione unilaterale recettizia, di detto titolare al terzo nella medesima posizione che quest'ultimo aveva nel negozio concluso» ma tale retroattività non si estende agli effetti giuridici che dipendono dall'esistenza di un requisito di ordine materiale, nella specie l'esercizio diretto o associato dell'attività agricola. Conseguentemente, ai fini della applicazione del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, secondo periodo, il termine di cinque anni non può che decorrere dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute, da individuarsi nel momento in cui il presupposto dell'agevolazione stessa si è verificato, ossia il conseguimento del requisito dell'esercizio diretto dell'attività di imprenditore agricolo, ossia dal momento della conduzione del fondo coincidente con l'esercizio del diritto di riscatto.

2. Il motivo è fondato e va accolto per i principi di seguito enunciati.

2.1. Non è contestato che il diritto di riscatto è stato esercitato con atto del (*omissis*), sicché si è verificata la sostituzione con effetto retroattivo nell'acquisto della proprietà a far data dal giorno (*omissis*) (data in cui i coniugi B.G. e Br.Ma. hanno acquistato il terreno); né è contestato che in data (*omissis*) il contribuente ha concesso in affitto a terzi una parte dei beni riscattati.

L'Ufficio ha comunicato al ricorrente la decadenza dalle agevolazioni fiscali che erano state accordate in sede di stipula dell'atto di riscatto agrario, non avendo adempiuto nel quinquennio successivo all'obbligo della coltivazione diretta dei fondi acquistati. Ai sensi della legge n. 604 del 1954, art. 2, comma 1, n. 1, è coltivatore diretto la persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra; più precisamente si tratta di soggetti «che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame».

Invero, in tema di agevolazioni fiscali per la formazione della piccola proprietà contadina, tra i requisiti vi è l'obbligo di conduzione diretta del fondo, sicché in base alla legge n. 604 del 1954, art. 7, decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante e l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della medesima legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa di coltivarlo direttamente; in tal caso «l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta è tenuto al pagamento dei tributi ordinari». A questa ultima ipotesi è certamente riconducibile l'affitto del fondo oggetto di riscatto.

Questa Corte, con sentenza n. 6688 del 2014 (conf. n. 3199 del 2018), ha affermato, infatti, che: «In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie 8 mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7, in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e degli affini entro il secondo, che, in base al d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11, esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo *ex art.* 2135 c.c.».

2.2. È noto al Collegio l'indirizzo espresso da questa Corte secondo cui sotto il profilo fiscale, e in particolare al fine dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'esercizio del diritto di riscatto comporta la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente, con effetto retroattivo (Cass. n. 14257 del 2011; Cass. Sez. Un. n. 9523 del 2010).

Il principio è stato condiviso anche dall'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 12 giugno 2012, n. 64/E, che ha ripreso quanto era già stato affermato dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 24 aprile 1987, n. 250247, rilevando che «il primo atto con quelle determinate parti più non sussiste nel mondo giuridico, onde solo il secondo atto costituisce il vero trasferimento e l'imposta non può che far carico esclusivamente ad esso ed ai veri effettivi contraenti *sin ab origine*, per l'effetto retroattivo del riscatto».

Tuttavia, l'asserita retroattività non può valere per il riconoscimento dei requisiti oggettivi e soggettivi in capo al riscattante al fine dei trattamenti agevolativi, posto che il sistema normativo sulla formazione della piccola proprietà contadina è caratterizzato da indubbia finalità pubblicistica, indirizzata da una parte, alla regolamentazione di attività e rapporti e, dall'altra, al sostegno delle imprese agrarie, che si colloca all'interno della volontà di regolamentare i fenomeni economici da parte dello Stato. Le finalità pubblicistiche rilevano nella necessità di assicurare lo sviluppo dell'agricoltura, il riequilibrio tra questa ed altri settori economici più forti.

Il trattamento agevolativo impone, pertanto, ai fini della fruizione del beneficio, che il beneficiario impieghi personalmente sul fondo i mezzi necessari a tale gestione, e lo utilizzi a scopo produttivo secondo le regole della buona tecnica agraria nel rispetto della destinazione economica dello stesso, sicché gli è fatto assoluto divieto di cessare la coltivazione diretta del fondo assegnato nel quinquennio dall'acquisto.

Tale condizione assume valenza soggettiva e non può essere delegata, né può avere effetto retroattivo in ipotesi di esercizio di riscatto per prelazione agraria, proprio in ragione della personificazione dell'apporto nella coltivazione del fondo riscattato. Ne consegue che, anche in ragione della necessità di stretta interpretazione delle norme agevolative (art. 14 preleggi), nella specie, stante l'indubbia omessa personale conduzione del fondo prima dell'esercizio del riscatto, avvenuto in data (*omissis*), V.N. è decaduto dal trattamento agevolativo, in quanto la condizione della coltivazione diretta nel quinquennio non può dirsi

verificata, visto che dopo l'acquisto il fondo (nel 2011) è stato concesso in affitto a terzi. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto:

«L'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà coltivatrice, il quale, successivamente, entro il quinquennio (dall'esercizio del diritto di riscatto) affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo».

3. La Commissione tributaria regionale non ha fatto buon governo dei principi espressi, ritenendo che l'acquisto ed i conseguenti requisiti per beneficiare della agevolazione «è da determinarsi *ex tunc* alla data del (*omissis*), tanto per effetto della retroattività dell'acquisto», con la conseguenza che la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va rigettato l'originario ricorso proposto dal contribuente. Le spese di lite dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto del recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate rispetto all'epoca della introduzione della lite, mentre la parte soccombente è tenuta al rimborso delle spese di lite del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso proposto dal contribuente. Compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna il soccombente al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidata in Euro 4.100,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

(*Omissis*)

## Esercizio del riscatto agrario e affitto del fondo entro il quinquennio

Come noto, la prelazione agraria è tuttora disciplinata da specifiche disposizioni di legge e consiste nel diritto di essere preferiti ad altri per l'acquisto di un fondo agricolo, a parità di prezzo, quando il proprietario decide di venderlo. È, quindi, regolata dall'art. 8 della legge n. 590/1965 e dall'art. 7 della legge n. 817/1971; quest'ultimo è stato integrato con l'estensione del diritto di prelazione allo IAP.

Ai fini fiscali, va rammentato che l'art. 25, comma 4, della legge n. 590/1965, prevedeva espressamente l'esenzione fiscale a favore dell'affittuario che avesse acquistato il fondo agricolo nell'esercizio del diritto di prelazione agraria. La norma, inserita nell'ambito delle disposizioni agevolative a favore della piccola proprietà contadina, disponeva espressamente che nessuna «imposta o tassa» fosse dovuta per gli atti posti in essere ai fini dell'applicazione del diritto di prelazione.

La citata disposizione, al pari di altre, non è più vigente poiché è stata abolita dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 che ha dichiarato soppresse, a far data dal primo gennaio 2014, tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie «relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso vigenti al 31 dicembre 2013»<sup>1</sup>. In quanto atti che comportano la compravendita di terreni, si pongono alcune riflessioni circa la loro tassazione.

Una di queste è costituita dal fatto che al fine di consentire l'esercizio del diritto di prelazione, il proprietario deve notificare, con lettera raccomandata, all'affittuario o al confinante la proposta di alienazione con il preliminare di compravendita contenente tutte le indicazioni previste dalla legge, così come richiesto dall'art. 8, comma 4, della legge n. 590/1965.

Sul punto, la Cassazione ha fatto presente che la comunicazione, al coltivatore o al confinante del fondo in vendita, della proposta di alienazione di questo, ad opera del proprietario venditore, deve essere effettuata a pena di nullità con la forma scritta *ad substantiam* e non è, quindi, idonea allo scopo una *denuntiatio* in qualsiasi altro modo, anche verbale, poiché questa non va considerata solo come atto negoziale ma anche preparatoria di una fattispecie traslativa avente a oggetto un bene immobile<sup>2</sup>.

Orbene, il contratto preliminare di compravendita (o «compromesso»), redatto in forma scritta (scrittura privata, scrittura privata autenticata o atto pubblico), è soggetto a registrazione nei modi e termini stabiliti dalla normativa.<sup>3</sup> L'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di euro 200, indipendentemente dal prezzo della compravendita<sup>4</sup>.

Si è quindi posto il problema se l'eventuale omessa registrazione di tale preliminare possa pregiudicare la validità dell'atto. A questo quesito ha risposto la Cassazione la quale ha ritenuto del tutto irrilevante la registrazione del contratto preliminare<sup>5</sup>.

L'altro aspetto riguarda il conseguimento delle agevolazioni tributarie. Come evidenziato, il soggetto «riscattante» (sia affittuario CD che proprietario di terreno confinante CD/IAP) per esercitare la prelazione deve essere un soggetto qualificato per cui può avvalersi, dopo la sentenza che accerta il diritto al riscatto ed in sede di acquisto del fondo, dei benefici previsti dalla legge n. 25/2010<sup>6</sup>, di conversione del d.l. n. 194/2009 (mille proroghe), in materia di piccola proprietà contadina; norma che con la legge di stabilità

<sup>1</sup> Agenzia delle Entrate, circ. 2/E del 21 febbraio 2014.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez. III Civ. 30 novembre 2005, n. 26079, in questa Riv., 2007, 2, 109, con nota di BOLOGNINI.

<sup>3</sup> Entro venti giorni dalla sottoscrizione o entro trenta giorni se stipulato con atto notarile (art. 13, commi 1 e 3, del d.p.r. n. 131/1986).

<sup>4</sup> Se però il preliminare prevede un pagamento, l'imposta di registro è dovuta nella misura:

- dello 0,50 per cento delle somme previste a titolo di caparra confirmatoria;

- del 3 per cento delle somme previste a titolo di acconto sul prezzo di vendita (art. 9, Tariffa, parte I, del T.U.R.).

L'imposta pagata con il preliminare è, quindi, detratta da quella dovuta per la registrazione del contratto definitivo di compravendita.

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 19 novembre 1984, n. 5896, in *Giust. civ. Mass.*, 1984, 11.

<sup>6</sup> In vigore dal 28 febbraio 2010.

per il 2011 ha acquisito carattere permanente nel senso che i benefici per l'acquisto di terreni agricoli sono a «regime».

L'attuale disciplina non richiama le originarie agevolazioni contenute nella legge n. 604/1954, che da oltre cinquant'anni hanno regolato la materia con ripetute proroghe. Come riconosciuto anche dall'Agenzia delle Entrate<sup>7</sup>, i benefici a favore della piccola proprietà contadina sono soggetti a regole completamente nuove; per il loro godimento non è più necessario che ricorrano le condizioni richieste dalla legge n. 604/1954, ovvero la circostanza che l'acquirente dedichi abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro.

L'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 dispone, infatti, che «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 fondiari attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa (euro 200) ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento*. Inoltre, gli onorari dei notai sono ridotti alla metà».

La nuova normativa conferma quanto disposto in precedenza per cui la decadenza dalle agevolazioni avviene se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, sono alienati volontariamente i terreni ovvero si cessa di coltivarli o di condurli direttamente.

A ben guardare ci si rende conto che al coltivatore diretto sono attualmente richiesti dalla nuova norma di favore altri requisiti rispetto a quelli previsti dalle leggi sulla prelazione agraria, fra tutti l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale; iscrizione che per i giudici di legittimità non era (e non è) vincolante, invece, ai fini del riconoscimento del diritto di prelazione agraria<sup>8</sup>; problema che non sussiste, invece, per l'imprenditore agricolo professionale (IAP).

In senso inverso, non è richiesto ad esempio, al coltivatore diretto, ai fini del conseguimento delle agevolazioni sulla p.p.c., la sussistenza di una forza lavoro costituita dall'agricoltore e dai componenti della sua famiglia, che collaborano alle necessità aziendali, non inferiore a un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell'azienda agricola.

Atteso, dunque, che la prelazione agraria è finalizzata all'accorpamento (o arrotondamento) di fondi e che questo non può realizzarsi se non tramite un atto di trasferimento a titolo oneroso consegue che per fruire della tassazione agevolata occorre che siano rispettate le condizioni imposte dalla normativa di riferimento, in termini di requisiti soggettivi e oggettivi.

In via residuale, quando non sia possibile avvalersi dei benefici suddetti, perché l'interessato ad esempio è cosciente del fatto che non rispetterà il vincolo quinquennale, l'imposta di registro è applicata in misura proporzionale con aliquota del 9 per cento, ai sensi del riformulato art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.)<sup>9</sup>.

Può verificarsi che il terreno sia ceduto ad un soggetto terzo (non coltivatore diretto o IAP come anche un soggetto qualificato) per cui l'affittuario o il proprietario confinante rivendichi la prelazione sull'immobile ricorrendo al giudice al fine di vedersi riconosciuto il diritto di riscatto<sup>10</sup>.

L'art. 8, comma 5, della legge n. 590/1965 prevede, infatti, che qualora l'avente titolo non abbia potuto esercitare il proprio diritto di prelazione può, «(...) entro un anno dalla trascrizione del contratto di compravendita, riscattare il fondo dall'acquirente e da ogni altro successivo avente causa. Se il diritto di riscatto non è riconosciuto, l'avente titolo può agire, quindi, in giudizio per il riconoscimento dello stesso.

<sup>7</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 settembre 2011, n. 19748, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 1514; Cass. Sez. V Civ. 19 gennaio 2006, n. 1020, *ivi*, 2006, 1; Cass. Sez. V Civ. 21 febbraio 2002, n. 2505, *ivi*, 2003, 2237; Cass. Sez. V Civ. 1° agosto 1982, n. 4769, *ivi*, 1982, 8.

<sup>9</sup> In precedenza, 8 per cento.

<sup>10</sup> Per l'art. 1, Tariffa, parte I, del T.U.R., l'acquisto di terreni ad opera di soggetti non qualificati (CD e IAP) è soggetto all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 15 per cento.

Secondo la Cassazione, l'esercizio del diritto di riscatto non produce l'effetto di risolvere l'originario contratto di compravendita e la contestuale formazione di un nuovo titolo di acquisto ma «tende alla sostituzione con effetto *ex tunc* del titolare del diritto di prelazione nella posizione dell'acquirente del bene attraverso una pronuncia di mero accertamento del già avvenuto trasferimento»<sup>11</sup>.

Per effetto della sentenza si determina, di fatto, il subingresso del riscattante nella posizione del terzo acquirente con la conseguenza che detto soggetto diviene il reale beneficiario del trasferimento del fondo; in sostanza la sentenza modifica la situazione giuridica in capo all'originario acquirente, producendo l'effetto di disporre il trasferimento in favore del riscattante *ab origine*.

Dal punto di vista anche fiscale consegue che «il primo atto con quelle determinate parti più non sussiste nel mondo giuridico, onde solo il secondo atto costituisce il vero trasferimento e l'imposta non può che far carico esclusivamente ad esso ed ai veri effettivi contraenti, sin *ab origine*, per l'effetto retroattivo del riscatto»<sup>12</sup>.

L'esercizio del diritto di riscatto pone, fra l'altro, una ulteriore questione: quella cioè di un eventuale diritto al rimborso dell'imposta di registro assolta in sede di registrazione dell'atto di acquisto da parte dell'originario acquirente; a tale riguardo, l'art. 77 del d.p.r. n. 131/1986 prevede che la richiesta di rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere presentata, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. Ai fini della relativa tassazione, l'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup>, richiamandosi ad un pronunciamento della Cassazione<sup>14</sup> ha fatto presente che nel caso di esercizio del diritto riscatto di un fondo rustico, la sentenza che accerta la sussistenza di tale diritto è soggetta a quanto disposto dal citato art. 8, comma 1, lett. a), della Tariffa, parte I, allegata al T.U.R.

Pertanto, qualora la sentenza del giudice riconosca la legittima pretesa dell'affittuario (o coltivatore diretto/IAP confinante) del fondo, il terzo acquirente avrà comunque diritto al rimborso dell'imposta di registro versata per la registrazione del contratto «originario» di compravendita e questo a seguito dell'effetto retroattivo del riscatto; rimborso che, sarà corrisposto, nei termini fissati dall'art. 77 del T.U.R., per la parte eccedente l'imposta in misura fissa nel caso in cui il «terzo acquirente» non era un coltivatore diretto/IAP mentre se questi era in possesso di tali qualifiche ed aveva fruito al momento dell'acquisto delle agevolazioni in materia di p.p.c., l'imposta non sarà rimborsata.

Questo al fine di evitare una duplicazione d'imposta sul trasferimento del medesimo fondo.

Premesso quanto sopra, la Suprema Corte, con l'ordinanza n. 3260 del 10 febbraio 2021 in epigrafe, è stata chiamata a pronunciarsi in merito ad una controversia sorta fra l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e taluni contribuenti (marito e moglie) i quali avevano esercitato, nei confronti di altri soggetti, il diritto di riscatto agrario, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 817/1971, relativamente ad un fondo da questi ultimi acquistato in precedenza. Era stato esercitato tale diritto (atto di citazione del 2001) poiché costoro non avevano rispettato il diritto di prelazione vantato dal riscattante in relazione all'acquisto di alcuni terreni agricoli ricadenti a confine con altri fondi di cui era proprietario.

Il riscattante, in qualità di imprenditore agricolo professionale (IAP), aveva usufruito delle agevolazioni in materia di p.p.c. Successivamente, una parte dei beni riscattati era stata affittata a terzi nell'arco del quinquennio per cui l'ufficio aveva notificato un avviso di liquidazione per il recupero delle imposte (registro e ipocatastali) posto che, essendo venuta meno la diretta coltivazione del fondo dalla data in cui era stato esercitato il diritto di riscatto, si era verificata la decadenza dalla tassazione agevolata.

<sup>11</sup> Cfr., Cass. Sez. V Civ. 28 giugno 2011, n. 14257, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 6, 967.

<sup>12</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 250247 del 24 aprile 1987.

<sup>13</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 64/E del 12 giugno 2012.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Giust. civ. Mass.*, 2001, 1745.

Da qui il contenzioso, con l'interessato che ricorreva alla C.T.P. sostenendo che gli effetti dell'atto pubblico di riscatto retroagivano alla data in cui i precedenti acquirenti avevano acquistato gli immobili cosicché la coltivazione del fondo era stata comunque assicurata; sta di fatto però che la conduzione diretta del fondo non era mai materialmente esistita prima dell'esercizio del diritto di riscatto.

Il ricorso era stato accolto ed il successivo appello dell'Amministrazione finanziaria veniva respinto dalla C.T.R., la quale si era uniformata a quanto affermato dai primi giudici. La vicenda giungeva, quindi, davanti alla Cassazione dove l'Agenzia contestava il tutto rilevando che la retroattività degli effetti reali, e quindi la decorrenza degli effetti giuridici di trasferimento della proprietà, non poteva far retroagire il momento applicativo dell'agevolazione in quanto la concessione della stessa, dipendendo dalla conduzione diretta del fondo, presupponeva comunque l'espletamento di un'attività che non risultava espletata prima dell'esercizio del diritto di riscatto.

In aggiunta, faceva presente che la sentenza andava cassata perché, ai fini dei benefici in parola (a favore degli IAP), l'esercizio del diritto di riscatto del fondo (c.d. prelazione agraria) comporta effetti retroattivi, relativamente all'acquisto della proprietà, mediante la sostituzione del titolare con altro soggetto nella medesima posizione che quest'ultimo aveva quando è stato concluso il negozio ma tale retroattività non si estende agli effetti giuridici che dipendono dall'esistenza del requisito proprio dell'esercizio diretto dell'attività agricola. Più propriamente, ai sensi del d.lgs. n. 99/2004, art. 1, comma 4, secondo periodo, il termine di cinque anni non può che decorrere dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute, coincidente nel momento in cui il presupposto dell'agevolazione stessa si è verificato; cioè l'accertata sussistenza del requisito dell'esercizio diretto dell'attività di imprenditore agricolo ossia dal momento della conduzione del fondo coincidente con l'esercizio del diritto di riscatto.

Nel merito la Suprema Corte, richiamandosi alla normativa di riferimento (art. 7 della legge n. 654/1964), ha ribadito quanto dalla stessa enunciato in altra circostanza (affitto intercalare) e cioè che «In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie otto mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, in base al d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo *ex art. 2135 c.c.*»<sup>15</sup>.

Quanto poi agli aspetti fiscali ha sottolineato che sia la giurisprudenza<sup>16</sup> che la prassi ministeriale<sup>17</sup> sono concordi nel ritenere che, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, l'esercizio del diritto di riscatto comporta la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente, con effetto retroattivo.

Le conclusioni a cui sono giunti i giudici di legittimità partono dalle seguenti considerazioni:

- il conseguimento delle agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina è condizionato dal fatto che il beneficiario conduca personalmente il fondo a scopo produttivo, secondo le regole della buona tecnica agraria, nel rispetto della destinazione economica dello stesso per cui gli è inibito di cessare la coltivazione diretta del fondo assegnato nel quinquennio dall'acquisto pena la decadenza dalle agevolazioni medesime;
- tale condizione è essenziale e non può essere delegata, né può avere effetto retroattivo nel caso di esercizio di riscatto per prelazione agraria, proprio in ragione dell'apporto diretto del soggetto nella coltivazione del fondo riscattato;

<sup>15</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2017, n. 3811, in questa Riv., 2017, 3, con nota di CENICOLA.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. Civ. 22 aprile 2010, n. 9523, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 4, 579 e in questa Riv., 2011, 2, 127, con di ROMAGNOLI.

<sup>17</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 64/E del 12 giugno 2012.

- nel caso di specie dopo l'acquisto il fondo è stato affittato a terzi la qual cosa ha determinato il venir meno dei benefici in questione.

La Suprema Corte ha, quindi, respinto il ricorso del contribuente affermando il principio di diritto per cui «L'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà coltivatrice, il quale, successivamente, entro il quinquennio (dall'esercizio del diritto di riscatto) affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo».

*Luigi Cenicola*