

Acquisto di terreni affittati e decadenza dalle agevolazioni a favore della p.p.c.

Cass. Sez. Trib. 29 settembre 2022, n. 28370 ord. - Stalla, pres.; Dell'Orfano, est. - AGRI-NOVE s.r.l. (avv.ti Gradara, Grassotti e Baroni) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Lombardia 11 marzo 2019*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni a favore della p.p.c. - Acquisto di terreni affittati - Carenza della continuità della conduzione del fondo fra acquisto e liberazione del fondo da parte del conduttore medesimo - Decadenza dalle agevolazioni ai sensi dell'art. 7 della legge n. 604/1954.

L'art. 7 della legge n. 604/1954 prevede la decadenza dalle agevolazioni in oggetto per coloro che non coltivino direttamente il fondo. La norma, in quanto "speciale", è soggetta ad una interpretazione restrittiva per cui nel caso in cui chi acquista il terreno usufruendo dei benefici suddetti e non lo coltiva al momento della stipula dell'atto perde il diritto a usufruire dei privilegi e questo è ancor più evidente quando il fondo acquistato risulta concesso in affitto a soggetti terzi alla data del rogito.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafic.it

Come noto, l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, stabilisce 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 ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente.

La norma prevede, inoltre, che sono fatte salve le disposizioni dell'art. 11, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 228/2001 nonché dell'art. 2 del d.lgs. n. 99 del 2004¹.

Pertanto, per usufruire delle agevolazioni in oggetto sono richiesti i seguenti requisiti soggettivi:

- essere coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali;
- essere iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS.

Quanto al requisito oggettivo, deve trattarsi di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Per questi atti di trasferimento, non trovano, dunque, applicazione le aliquote dell'imposta proporzionale di registro di cui alla Tariffa, parte I, art. 1, ma sono soggetti a:

- imposta di registro e ipotecaria, nella misura fissa ciascuna di euro 200;
- imposta catastale, nella misura dell'1 per cento;
- tributi speciali catastali e alle tasse ipotecarie;
- imposta di bollo, ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 642/1972.

L'attuale normativa non costituisce, fra l'altro, una proroga del regime previsto dalla legge n. 604/1954, bensì, come chiarito più volte, è una disciplina del tutto autonoma.

Si decade dalle agevolazioni nei casi di:

- alienazione volontaria dei terreni entro i cinque anni dall'acquisto;
- cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del terreno entro i cinque anni dall'acquisto;
- nel caso di cessazione della coltivazione per intervenuta grave malattia².

¹Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010 e circolare n. 18/E del 29 maggio 2013.

²Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 260059 del 24 maggio 1991.

Non è, quindi, più richiesta la sussistenza delle condizioni previste dalla citata legge n. 604/1954 (quali la qualità dell'acquirente che deve dedicare abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro), come anche la funzione della certificazione da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attestava la sussistenza dei richiamati requisiti e, pertanto, ai fini del riconoscimento del regime agevolato in esame, non si rende più necessaria tale certificazione.

Non si decade, invece, dalle agevolazioni nei casi di esproprio di un terreno per pubblica utilità³ e nel caso di morte del titolare del fondo, a condizione che l'erede continui l'attività agricola⁴.

Per effetto del richiamo all'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228/2001, non incorre, altresì, nella decadenza dai benefici il contribuente che durante il quinquennio dall'acquisto, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o lo conceda in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado e di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., nonché in caso di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali, volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.

Il richiamo al d.lgs. n. 99/2004 e, quindi, alla figura dell'imprenditore agricolo professionale, evidenzia, altresì, che sono considerati tali anche le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Parimenti, le agevolazioni in commento sono riconosciute:

- alle società agricole di persone, con almeno un socio coltivatore diretto;
- alle società agricole di capitali, con almeno un amministratore coltivatore diretto;
- alle società cooperative, con almeno un amministratore socio coltivatore diretto.

Da ultimo si fa presente che i benefici fiscali non si applicano:

- per l'acquisto di terreni edificabili (o comunque non agricoli), anche se l'acquirente intende destinarli all'attività agricola;
- agli atti a titolo gratuito, come le donazioni, né alle successioni a causa di morte.

Fatte queste debite premesse, va detto che pendono ancora presso la Suprema Corte controversie sulla specifica materia a seguito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria la quale non sempre è stata propensa (e non lo è tuttora) a riconoscere il diritto alle agevolazioni fiscali nei confronti di coloro che ne hanno usufruito per cui sono al vaglio della Cassazione vertenze sorte allorquando era in vigore la legge n. 604/1954. Uno dei motivi di decadenza dai citati benefici, sui quali gli uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno rivolto particolare attenzione, riguarda quei terreni che alla data del loro acquisto risultavano affittati a soggetti terzi che li coltivavano sulla base di un regolare contratto di locazione agraria.

Un tema ricorrente quello del fondo affittato, dove i giudici di legittimità, interpretando la portata dell'art. 7 della previgente normativa, non hanno tardato a rilevare che tale disposizione prevedeva, in ogni caso, la decadenza delle agevolazioni in parola per coloro che non coltivavano direttamente il fondo; a maggior ragione, se i terreni erano stati concessi in affitto. Essendo, infatti, una norma di carattere speciale, il legislatore ha voluto dare alla stessa un'interpretazione restrittiva per cui le disposizioni che stabiliscono

³ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 260504 del 11 giugno 1991.

⁴ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 260585 del 16 dicembre 1991.

agevolazioni fiscali derogano, in ragione della particolare dignità delle ragioni dell'acquisto, al principio di uguaglianza e di capacità contributiva.

Va da sé – secondo sempre il pensiero della Suprema Corte – che l'agevolazione può, in alcuni casi, riconoscersi anche al contribuente che, pur non essendo coltivatore al momento dell'acquisto e pur avendo acquistato un fondo affittato, sia però in grado di iniziarlo a coltivare entro un termine ragionevolmente breve da tale acquisto; è altrettanto evidente però che, proprio perché le norme agevolative sono di stretta interpretazione⁵ è necessario che il contribuente ponga in essere dopo l'acquisto una attività univocamente diretta a coltivare il fondo. Tale attività dovrà essere improntata alla massima diligenza e dovrà essere altresì diretta a non ingenerare equivoci nell'Amministrazione e ad acquisire un idoneo materiale probatorio diretto a dimostrare tale diligenza.

Tali osservazioni sono desunte da un caso già esaminato dalla Corte; nello specifico, taluni contribuenti, dopo aver acquistato un fondo rustico con le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina, previste dalla legge n. 604/1954, erano poi decaduti dalle medesime in quanto non si erano attivamente adoperati in tempo utile per acquisire la piena disponibilità del fondo posto che lo stesso risultava affittato a un soggetto; in sostanza non avevano agito in modo diligente al fine di ottenere la liberazione del terreno per poterlo poi condurre. L'Amministrazione aveva contestato tale comportamento in quanto gli interessati non solo non avevano mai iniziato la coltivazione diretta del terreno, in quanto gravato da un contratto d'affitto prorogato ai sensi della legge n. 203/1982, ma avevano concesso in affitto il medesimo terreno per un'altra annata agricola. La Corte non ha potuto che condividere le motivazioni del fisco legittimandone l'operato⁶.

La storia sembra ripetersi nuovamente perché la Cassazione, con l'ordinanza n. 28370 del 29 settembre 2022, in epigrafe, è stata chiamata a pronunciarsi in merito ad una analoga controversia, generata da un avviso di liquidazione emesso dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate al fine di recuperare le imposte ordinarie di registro e ipocatastali, nei confronti di una società agricola s.r.l. che aveva acquistato, nell'anno 2009, diversi terreni che però risultavano affittati a terzi e che, pertanto, la medesima società non li coltivava direttamente. Il motivo del contendere, inutile dirlo, era incentrato su questo particolare aspetto poiché tra la data di acquisto del fondo e la sua liberazione da parte del conduttore, in forza dell'acquisto da parte della società contribuente, era trascorso un tempo non del tutto trascurabile (un anno) e l'ufficio aveva pertanto invocato l'applicazione dell'art. 7 della legge n. 604/1954, vigente all'epoca, per giustificare l'avvenuta decadenza posto che la richiamata disposizione contemplava tale eventualità nel caso in cui il fondo, prima dei trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti, era stato alienato volontariamente come anche alienati i diritti parziali su di esso acquistati ovvero non risultava più coltivato direttamente.

Il contenzioso aveva esiti alterni, nel senso che la C.T.P. aveva accolto il ricorso della società che aveva contestato l'operato dell'ufficio sostenendo che vi era stata comunque una continuità nella coltivazione dei terreni, prima dai locatari e, dopo la cessazione del contratto di affitto, da parte della medesima società acquirente. Di parere opposto, invece, la C.T.R. che accoglieva l'appello dell'Amministrazione finanziaria sulla base delle considerazioni da questa esposte.

Nel ricorso per cassazione queste diversità di vedute erano nuovamente evidenziate e ribadite da ciascuna delle parti. I giudici di legittimità non hanno potuto fare altro che confermare, sulla base di un consolidato indirizzo giurisprudenziale, di cui è stato fatto cenno, che l'art. 7 citato prevede la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo. D'altronde, trattandosi di una norma speciale, va interpretata in senso restrittivo.

La Corte di cassazione ha, fra l'altro, fatto presente che la C.T.R. aveva escluso che la ricorrente società avesse acquistato il fondo già affittato con la consapevolezza che l'affittuario lo avrebbe rilasciato contestualmente alla cessione, atteso che avevano partecipato all'atto di acquisto tutte le parti in causa; acquirente, venditore e gli affittuari dei terreni. Questi ultimi avevano dichiarato unicamente di rinunciare al

⁵ Cfr. Corte cost. 13 dicembre 2017, n. 264, in *Il fisco*, 2018, 263.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 16 febbraio 2018, n. 3821.

diritto di prelazione ed al diritto di riscatto loro spettante. La rinuncia al diritto di prelazione sui terreni agricoli esprimeva, quindi, la mancanza di interesse all'acquisto degli stessi.

Nemmeno poteva darsi rilevanza agli oneri economici che la ricorrente sosteneva di aver affrontato per la liberazione e la successiva coltivazione con miglioramento dei fondi, in quanto ciò che rilevava, ai fini dell'agevolazione in oggetto, era unicamente la coltivazione diretta del fondo contestualmente al suo acquisto e per la durata di cinque anni.

Il ricorso è stato, quindi, rigettato.

Luigi Cenicola