

Acquisto di appezzamenti di terreno agricolo in territori montani. Agevolazioni fiscali a confronto

Cass. Sez. Trib. 23 gennaio 2024, n. 2288 - Sorrentino, pres.; Picardi, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Semplice Agricola Podere 277 (avv. Parente). (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 12 marzo 2019*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Acquisto di appezzamenti di terreno agricolo in territorio montano - Richiesta agevolazione ex art. 9 del d.p.r. n. 601/1973 - Inapplicabilità per i trasferimenti nel periodo dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2016 - Revoca dell'agevolazione - Richiesta in subordine della piccola proprietà contadina - Verifica dell'Amministrazione finanziaria dei presupposti per la concessione di regimi agevolativi alternativi - Ammissibilità.

In tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601 del 1973 è stata abrogata dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011, ma reintrodotta dalla legge n. 232 del 2016 ed è, quindi, inapplicabile ai trasferimenti di proprietà di terreni a titolo oneroso ivi contemplati, posti in essere nel periodo di tempo compreso dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2016, atteso che la legge n. 232 del 2016 non ha natura interpretativa, ma innovativa. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, nel quantificare l'imposta ai fini dell'accertamento, può verificare la eventuale sussistenza dei presupposti di regimi agevolati alternativi, vigenti nel predetto arco di tempo, ed applicabili in base a quanto risultante dall'atto di acquisto, sebbene diversi da quello indicato dal contribuente.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Come noto, la tassazione dei trasferimenti immobiliari è stata oggetto di revisione a seguito delle modifiche operate dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 per cui, a decorrere dal 1° gennaio 2014, è cambiato il regime impositivo applicabile agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari. Ai fini tributari, il tutto si è tradotto con la riformulazione dell'art. 1 della Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - TUR).

La revisione della normativa ha comportato, altresì la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali, riguardanti gli atti assoggettati all'imposta in esame, compresi quelli inerenti al settore agricolo, ad eccezione delle agevolazioni previste dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, a favore della piccola proprietà contadina.

Pertanto, dal 1° gennaio 2014, non trovano più applicazione, ai fini dell'imposta di registro, le seguenti agevolazioni:

- *compendio unico nei territori delle comunità montane* (art. 5 *bis*, comma 1 della legge n. 97/1994): la norma prevedeva l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti e di imprenditori agricoli professionali che si impegnavano a costituire un compendio unico, coltivarlo e condurlo per un periodo di almeno dieci anni;
- *compendio unico in territori diversi dalle zone montane* (combinato disposto dell'art. 5 *bis*, comma 1, della legge n. 97/1994 e dell'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001): analoga esenzione era riservata ai trasferimenti aventi ad oggetto terreni agricoli a favore di CD e IAP che si impegnavano a costituire un compendio unico in territori diversi dalle zone montane e a coltivarlo o condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento;
- *trasferimenti a favore di giovani agricoltori* (art. 14, comma 3, della legge n. 441/1998): i trasferimenti posti in essere in favore di giovani agricoltori, in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal regolamento (CE) n. 950/07 erano soggetti all'imposta di registro, nella misura del 75 per cento di quella prevista dal TUR, Tariffa, parte I, art. 1, nota I;
- *acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali* [art. 7, comma 4, lett. *b*), della legge n. 984/1977]: la norma prevedeva il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 200)

per l'acquisto di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali¹.

Delle agevolazioni sopresse faceva parte anche quella prevista dall'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973. La norma in questione, introdotta al fine di salvaguardare il patrimonio colturale e le popolazioni di montagna che traevano dalla stessa il loro sostentamento, riconosceva un incentivo fiscale idoneo a favorire l'acquisto di terreni agricoli situati in quei luoghi. In particolare, era stabilito che nei suddetti territori «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»; facilitazione estesa poi all'imprenditore agricolo professionale (IAP), in base a quanto stabilito dal d.lgs. n. 99/2004.

In seguito, con l'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017) è stato disposto il ripristino del menzionato art. 9, comma 2, il quale, unitamente alla «nuova» normativa sulla piccola proprietà contadina, si ricolloca nell'ambito delle disposizioni agevolative riguardanti l'acquisto di terreni ad uso agricolo. Pertanto, questi trasferimenti sono tornati ad essere nuovamente esentati dalle imposte catastale e di bollo e soggetti solo a quelle di registro e ipotecaria nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Al fine poi di migliorare il precetto normativo, il legislatore ha ritenuto opportuno apportarvi talune modifiche, introdotte con l'art. 1, comma 111, della legge n. 197/2022, cosicché l'articolo è stato riscritto nel senso che l'agevolazione è concessa per l'acquisto, a qualsiasi titolo di fondi rustici (e non più a solo scopo di arrotondamento) a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni; i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. I medesimi benefici si applicano a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

Le alterne vicende che hanno caratterizzato la sorte dell'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 sono state al centro di una disputa, decisa dalla Suprema Corte con l'ordinanza 23 gennaio 2024, n. 2288, in epigrafe, riguardante l'acquisto di taluni appezzamenti di un terreno agricolo, avvenuto nel 2014, da parte di una società, usufruendo dell'agevolazione in parola.

Prima però di entrare nel merito della vertenza occorre fare presente quanto più volte affermato dalla stessa Corte di legittimità e cioè che «la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già all'inizio, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto»².

L'interpretazione giurisprudenziale è stata altresì condivisa dall'Amministrazione finanziaria³ la quale ha ritenuto che, nel caso in cui il soggetto acquirente sia incorso nella decadenza dall'agevolazione richiesta per l'acquisto del terreno agricolo, l'ufficio debba recuperare le relative imposte proporzionali, applicando l'aliquota ordinaria (nello specifico: del 9 per cento se l'acquirente è un soggetto qualificato agricoltore). Ciò premesso, la vertenza aveva avuto inizio a seguito della notifica, alla citata società agricola, di alcuni

¹ Per inciso va detto che alcune di queste agevolazioni permangono per i trasferimenti *mortis causa* (successioni) e per atto di liberalità (donazione).

² Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 12 febbraio 2021, n. 3599 ord., in *dejure.it*; 17 febbraio 2021, n. 4119 ord., *ivi*; 12 novembre 2020, n. 25495, *ivi*; 8 ottobre, 2018, nn. 24655 e 24656, in *Ginst. civ. Mass.*, 2018; Cass. Sez. V Civ. 21 aprile 2017, n. 10099 ord., *ivi*, 2017.

³ Agenzia delle Entrate, ris. 17 novembre 2014, n. 100/E.

avvisi di liquidazione con i quali era revocata l'agevolazione, di cui all'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973), in considerazione dell'intervenuta abrogazione della norma, operata dall'art. 10, comma 4 del d.lgs. n. 23/2011. La compravendita era, infatti, avvenuta in quel periodo di tempo, compreso fra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2016, quando il precetto normativo non era più in vigore.

La C.T.P. accoglieva le doglianze della ricorrente ritenendo che l'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016, ripristinando la disposizione dopo la sua esclusione, costituisse «interpretazione autentica della norma» in quanto confermava i precedenti benefici. In sostanza, proprio perché doveva attribuirsi ad essa tale natura, questa era vincolante per tutti e, quindi, prevaleva su ogni altra interpretazione; la legge interpretativa, come noto, è retroattiva, cioè vale anche per il passato e non può essere, pertanto, innovativa, ovvero modificare radicalmente la volontà iniziale del legislatore per trasformarla in una nuova legge. Avendo deciso in tal senso, sussisteva per la C.T.P. una sorta di continuità della norma come se questa non fosse mai stata soppressa.

Di diverso avviso, invece, la C.T.R. che condivideva le censure dell'Agenzia delle Entrate secondo la quale la legge di stabilità del 2017 aveva natura innovativa e non interpretativa. Si trattava, di conseguenza, di una norma del tutto nuova, diversa dalla precedente anche se i contenuti erano i medesimi. Tuttavia, i giudici tributari accoglievano la richiesta, formulata in via subordinata dalla contribuente in sede di istanza di autotutela, di riconoscere comunque la tassazione prevista dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, a favore della piccola proprietà contadina; agevolazione che secondo l'istante avrebbe dovuto essere applicata nella circostanza.

Va comunque detto che l'agevolazione, da ultimo riportata, ha un trattamento tributario diverso da quella per i territori montani in quanto la normativa sulla piccola proprietà contadina prevede comunque il pagamento dell'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

La vertenza era così demandata al giudizio della Suprema Corte dove l'Amministrazione finanziaria contestava la sentenza della Commissione tributaria regionale rilevando che, sia la per la giurisprudenza che per la prassi, i poteri di accertamento, ai fini dell'imposta di registro, si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché era del tutto inammissibile la richiesta di una nuova agevolazione (quella cioè inerente alla p.p.c.) in luogo di quella formulata dalla parte al momento dell'atto di acquisto.

La società agricola resisteva presentando ricorso incidentale con cui era confutata la tesi dell'Agenzia, ribadendo, nella sostanza, quanto a suo tempo deciso dalla C.T.P. e cioè che l'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016, ripristinando l'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 dopo la sua esclusione, costituisse interpretazione autentica della norma. In aggiunta, osservava che l'Agenzia delle Entrate non aveva fatto alcun cenno, nel documento di prassi⁴ relativo alle agevolazioni soppresse, all'art. 9, comma 2, n. 601/1973.

Occupandosi preliminarmente del ricorso incidentale, la Corte di legittimità ha confutato tale ultima tesi rilevando che l'elencazione delle agevolazioni soppresse, riportata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, era meramente esemplificativa, atteso che l'interpretazione ministeriale delle norme tributarie, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non costituisce fonte di diritto, trattandosi non di manifestazione di attività normativa, ma di attività interna alla medesima pubblica amministrazione, destinata ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonea ad incidere sul rapporto tributario⁵.

Circa l'altro aspetto, dopo aver riassunto l'evoluzione dell'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 nel corso degli anni, i giudici di legittimità hanno poi affermato il principio di diritto per cui «in tema di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 9, comma 2, d.p.r. n. 601 del 1973 è stata abrogata dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011, ma reintrodotta dalla legge n. 232 del 2016 ed è, quindi, inapplicabile ai trasferimenti di proprietà a titolo oneroso ivi contemplati, posti in essere dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2016,

⁴ Agenzia delle Entrate, circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 29 novembre 2022, n. 35098 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2023.

atteso che la legge n. 232 del 2016 non ha natura interpretativa, ma innovativa».

Il ricorso incidentale era, quindi, rigettato.

Rimaneva da esaminare il ricorso principale. La Corte di legittimità non ha ritenuto applicabile, nel caso di specie, l'affermato indirizzo della giurisprudenza secondo il quale quando è chiesta, in atto, un'agevolazione non è possibile chiederne altra, in via subordinata, in caso di decadenza. Per la Corte, poiché al momento della stesura dell'atto di compravendita l'agevolazione non era operativa in quanto soppressa, non erano ravvisabili colpe imputabili alla società acquirente del terreno. L'ufficio, dal canto suo, con l'avviso di liquidazione aveva del tutto escluso l'efficacia dell'agevolazione medesima in regione dell'abrogazione della relativa disciplina. In sostanza la contribuente era incorsa in un errore determinato dalla incapacità di individuare il regime fiscale a lei più favorevole vigente al momento dell'atto.

A tale riguardo i giudici di legittimità hanno fatto una puntualizzazione, osservando che il caso di erronea individuazione del trattamento tributario di favore (dove va verificato il regime applicabile, che può essere quello ordinario o quello agevolato) è diverso da quello della decadenza dai benefici fiscali (ad esempio: la piccola proprietà contadina) che interviene successivamente alla operatività stessa dell'agevolazione in conseguenza di un comportamento o di una omissione del contribuente o dell'assenza di un requisito.

Pertanto, secondo la Suprema Corte, l'Amministrazione finanziaria, nel quantificare l'imposta dovuta, avrebbe dovuto verificare la eventuale sussistenza dei presupposti di regimi agevolati vigenti ed applicabili in base a quanto risultante, in modo evidente, dall'atto, sebbene diversi da quello indicato dal contribuente: ciò anche in virtù del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ai sensi dell'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000. Era così confermata la sentenza della C.T.R. e rigettato il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate.

Fin qui l'ordinanza le cui conclusioni, sebbene apprezzabili (costituisce comunque un precedente), sono discutibili perché in tale vertenza non è fatto minimo cenno al ruolo che (non) aveva avuto il notaio nel redigere l'atto il quale, prima ancora dell'Ufficio, avrebbe dovuto far presente all'acquirente che l'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 non era in vigore, perché soppresso dalla legge n. 23/2011. Anche costui deve, nell'ambito di uno spirito collaborativo, finalizzato alla stesura di un atto concludente, prestare la massima attenzione onde evitare situazioni pregiudizievoli in danno del contribuente posto che le conseguenze fiscali ricadono comunque su quest'ultimo. Ipotizzare che l'Amministrazione finanziaria possa sopperire alle carenze conoscitive della normativa da parte del contribuente, riconoscendogli quei privilegi tributari ignoti al medesimo, non sembra che rientri nei compiti istituzionali dell'ufficio il quale, semmai, può prestare adeguata consulenza; senza trascurare il ruolo svolto, in tal senso, dalle Organizzazioni professionali di categoria.

Luigi Cenicola