

"Piccola" proprietà contadina ma "grandi" problemi ermeneutici: profili interpretativi e tutela del contribuente tra normativa, prassi amministrativa e giurisprudenza

di Martino Verrengia

1. La ratio e l'ambito applicativo dell'agevolazione nella formulazione originaria e nelle successive modifiche normative (in particolare, art. 2 L. n. 604 del 06.08.1954; art. 2 comma 4 bis D.L. n. 194 del 30.12.2009 conv. L. n. 25 del 26.02.2010; Risoluzione Agenzia delle Entrate n.36/E del 17.05.2010).

1.1. Riferimenti normativi

L'art. 1, c. 1, della L. 6 agosto 1954, n. 604 prevede l'applicazione di un regime fiscale agevolato per l'acquisto di terreni, finalizzato alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

Le agevolazioni in esame, che consistono nell'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo nonché nel versamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa (200,00 euro), possono riguardare gli atti:

- di compravendita;
- di permuta, se per entrambi i contraenti l'atto sia concluso esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;
- di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico nonché gli atti di alienazione del diritto di enfiteusi ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;
- di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;
- con i quali i coniugi, ovvero i genitori, e i figli acquistano, separatamente ma contestualmente, l'usufrutto o la nuda proprietà;

- con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente l'usufrutto o la nuda proprietà;
- di acquisto a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente in uno degli atti sopra elencati per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

Dopo l'emanazione della L. n. 604/1954 si sono susseguiti nel tempo numerosi provvedimenti legislativi, tutti tendenti all'unico fine di **promuovere e favorire lo sviluppo economico-sociale dell'agricoltura.**

Tra questi rilevano:

- la L. 2 giugno 1961, n. 454, che ha introdotto, tra l'altro, alcune agevolazioni in materia di credito agrario per la copertura dei rischi derivanti dalla concessione di mutui di miglioramento fondiario e di formazione di proprietà contadina;
- la L. 26 maggio 1965, n. 590, che reca, per così dire, una disciplina unitaria delle agevolazioni creditizie e fiscali previste per lo sviluppo della proprietà coltivatrice;
- il D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, recante "Orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57", che ha esteso alle società di capitali la facoltà di assumere la qualifica di imprenditore agricolo ed ha stabilito l'attuazione dei vincoli in materia di proprietà coltivatrice (art. 11, comma 1);
- il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 e successive modifiche e integrazioni, che ha esteso le agevolazioni in materia di imposte indirette e creditizie all'imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella relativa gestione previdenziale Inps, e alle società equiparate all'imprenditore agricolo professionale persona fisica.

1.2. Presupposti agevolativi

L'**art. 2 della citata L. n. 604/1954** indica i presupposti necessari ai fini dell'applicazione delle agevolazioni sulla piccola proprietà contadina.

Sotto il **profilo soggettivo**, è richiesto che l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta:

- sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- nel biennio precedente l'atto di acquisto o la concessione in enfiteusi, non abbia venduto altri fondi rustici oppure, nel caso in cui nel periodo anzidetto abbia venduto appezzamenti di terreno, la superficie complessiva di tali aree non sia superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10%, salvo casi particolari da esaminarsi dall'Ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari.

Sotto il **profilo oggettivo**, invece, è richiesto che il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

In ogni caso detto fondo non può eccedere di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare dell'acquirente, tenendo conto, a tal fine, anche di eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà o enfiteusi dall'acquirente stesso o, comunque, dagli appartenenti al suo nucleo familiare.

1.3. Acquisti compiuti da società IAP (= Imprenditore Agricolo Professionale)

È sorta in concreto la questione se, ai fini dell'applicabilità delle agevolazioni in esame, i presupposti previsti dalla L. n. 604/1954 debbano sussistere anche in relazione agli acquisti di terreni agricoli conclusi da una società di capitali in possesso della qualifica di IAP.

Al riguardo, si deve ricordare preliminarmente che la figura dello IAP è stata introdotta dal **D.Lgs. n. 99/2004**, il quale, all'art. 1, c. 1, dispone che *"... è imprenditore agricolo professionale ... colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro..."*.

Il successivo comma 4 della medesima disposizione riconosce le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite a favore delle persone fisiche che siano in possesso della qualifica di coltivatore diretto anche a favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, purché questi sia iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale.

Lo stesso art. 2, al comma 4-bis, dispone che *"Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale ..."*.

In definitiva, condizione richiesta per l'applicazione dei benefici in questione è che la persona fisica, in possesso della qualifica IAP, sia iscritta nella gestione previdenziale e assistenziale e, per le società, che almeno uno dei soci – per le società di persone – ovvero un amministratore – per le società di capitali o cooperative – siano in possesso della qualifica di IAP e siano iscritti nella gestione previdenziale.

Occorre, inoltre, che la sussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 2 della citata L. n. 604/1954, risultino compatibili con la qualifica di imprenditore agricolo professionale, come, ad esempio, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici superiori a un ettaro e la mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio successivo all'acquisto.

Sono incompatibili, invece, con la qualifica di IAP, i requisiti soggettivi propri del coltivatore diretto e l'idoneità del fondo acquistato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, previsti dallo stesso art. 2 della L. n. 604/1954.

Tali conclusioni derivano da una interpretazione logico-sistematica della norma che, nell'estendere allo IAP l'agevolazione riconosciuta al coltivatore diretto, deve ritenersi ne abbia richiamato anche i relativi presupposti, la cui ricorrenza dà giustificazione e senso logico alla equiparazione delle due figure di operatori agricoli.

Non sarebbe giustificabile, invero, una diversità di trattamento tra il coltivatore diretto e lo IAP in relazione alla medesima agevolazione.

Atteso ciò, in base al predetto quadro normativo, anche in relazione agli acquisti di terreni agricoli da parte di società di capitali in possesso della qualifica di IAP, per il combinato disposto dell'art. 1, c. 1, della L. n. 604/1954 e dell'art. 21 della Tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, compete l'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa e l'esenzione dall'imposta di bollo, a condizione che sussistano i presupposti previsti dalla L. n. 604/1954.

1.4 Il necessario rilievo della qualificazione formale pur in presenza dello svolgimento concreto dell'attività agricola. Onere probatorio e tutela del contribuente (Circolare Agenzia delle Entrate n.32/E del 23.05.2007; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 36/E del 17.05.2010; pronunce di legittimità contrastanti sul punto).

Come visto in precedenza, secondo la normativa originaria (art. 2 L.604/1954) era possibile usufruire delle disposizioni agevolative sulla piccola proprietà contadina in considerazione dell'attività manuale di lavorazione della terra resa dal beneficiario, prescindendo – quindi – dalla relativa gestione previdenziale.

Diversamente, a seguito dell'entrata in vigore dell'**art. 2 comma 4 bis del D.L. 194/2009** (conv. nella L. n.25/2010) si prevede che l'agevolazione in esame sia espressamente connessa alla condizione che, alla data dell'atto, gli acquirenti risultino iscritti all'INPS nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

La medesima disposizione prevede espressamente che i predetti soggetti coltivino (se coltivatori diretti) o conducano (se IAP) il fondo per almeno cinque anni dalla stipula degli atti, pena la revoca dell'agevolazione.

1.4.1 La posizione del Fisco

L'Amministrazione finanziaria, nella **Risoluzione n. 36/E del 17.05.2010**, esprime chiaramente la propria adesione ad una **logica formale** in ordine alla sussistenza del requisito soggettivo su citato, per chiare esigenze di certezza del diritto.

Nella Risoluzione n. 36/E cit. si legge espressamente: *“Sotto il profilo soggettivo assume, infatti, primaria rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS del beneficiario dell'agevolazione (coltivatore diretto ed imprenditore agricolo professionale), mentre sotto il profilo oggettivo risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.*

L'individuazione dei soggetti che potevano fruire delle disposizioni in materia di piccola proprietà contadina veniva, invece, effettuata dalla precedente disciplina (articolo 2 della legge n. 604 del 1954) in considerazione dell'attività manuale di lavorazione della terra resa dal beneficiario, prescindendo, quindi, dalla iscrizione nella relativa gestione previdenziale...”

In caso di contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, attualmente, ciò che deve essere documentato dal contribuente è il possesso della qualifica di IAP.

Tale onere probatorio è – in linea di massima - confermato dalla giurisprudenza di legittimità. In proposito, è consolidato l'orientamento della Cassazione per cui *“in tema di imposta di registro, è escluso dal beneficio fiscale dell'aliquota agevolata prevista per gli atti di trasferimento immobiliare a favore degli imprenditori agricoli il contribuente che non abbia in sede di rogito documentato la sua qualità di imprenditore agricolo, malgrado in tale data fosse già in possesso della relativa qualifica e l'avesse spesa nel rogito stesso”* (Cass. sent. n. 538/2001).

Tale requisito, peraltro, non può essere rilevato d'ufficio dal giudice: anche sul punto la Cassazione è chiara.

Infatti, hanno statuito gli Ermellini, *“in tema di benefici fiscali, l'applicazione delle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina di cui alla l. 6 agosto 1954 n. 604 richiede, ai sensi dell'art. 35 della l. 26 maggio 1965 n. 590, la domanda esplicita degli interessati e l'esistenza dei requisiti (qualifica di coltivatore diretto e destinazione del fondo alla formazione della piccola proprietà contadina) per usufruire dei predetti benefici, che deve risultare, a pena di decadenza, - anche ai sensi della l. 10 agosto 1988 n. 349, con la quale è stata concessa proroga del termine per beneficiare delle agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina - dal certificato*

definitivo dell'ispettorato provinciale dell'agricoltura, non potendo la stessa formare oggetto di accertamento giudiziale" (Cass. sent. n. 2577/1994).

1.4.2 Tutela del contribuente

Il contribuente, dunque, ha l'onere di produrre il certificato definitivo nel termine decadenziale dei tre anni dalla registrazione dell'atto cui il beneficio si riferisce.

La questione è chiarita dalla **Circolare n. 32/E del 23/05/2007**, secondo cui l'inosservanza dell'onere di presentazione del certificato definitivo da parte del contribuente non comporta automaticamente la decadenza del diritto all'agevolazione qualora il contribuente provi che, nonostante sia stata utilizzata la diligenza necessaria a conseguire la certificazione, il ritardo nell'adempimento dell'onere di documentazione non derivi da una sua negligenza.

Pertanto, nei casi in cui il certificato venga esibito oltre il termine decadenziale ma **prima che l'Amministrazione abbia emesso l'avviso di liquidazione**, ove risulti evidente la scusabilità del ritardo, gli uffici non procederanno al recupero delle imposte.

Nella prassi accade di frequente che a seguito dell'invio al contribuente del relativo questionario, venga riscontrata la mancata produzione del predetto certificato definitivo, entro il termine triennale.

Solo contestualmente al ricorso in CTP il contribuente provvede a porre in essere l'ostensione del certificato, rendendo evidente la negligenza che ha caratterizzato l'agere di parte, la quale rende il ritardo non scusabile e dunque legittimo il recupero dell'Ufficio.

La Circolare 32/E citata attiene proprio alla questione della tardiva presentazione del certificato definitivo "dell'ispettorato provinciale agrario" (ora assessorato regionale all'agricoltura), - la cui produzione e' requisito necessario per la conferma delle agevolazioni - imputabile al rifiuto illegittimo o al rilascio oltre i termini di legge del certificato medesimo da parte dell'ufficio competente.

Detta prassi evidenzia che l'articolo 4 della legge 604 prevede che temporaneamente "... può essere prodotta un'attestazione provvisoria...dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio...".

In quest'ultimo caso, in particolare, le agevolazioni tributarie sono applicate al momento della registrazione, ma entro tre anni da tale formalità l'interessato deve presentare all'ufficio il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto; in difetto sono dovute le normali imposte, fatta salva la possibilità per il contribuente di richiederne il rimborso ai sensi dell'articolo 5.

Dal dato normativo sopra citato emerge con chiarezza che il contribuente e' tenuto a presentare all'ufficio competente la documentazione necessaria al fine di confermare l'agevolazione (già applicata) nel termine di decadenza di tre anni decorrente dalla registrazione dell'atto.

A partire dal compimento del predetto termine triennale inizia a decorrere un nuovo termine, anch'esso triennale ma di natura prescrizioneale entro il quale l'amministrazione finanziaria deve procedere al recupero delle imposte ordinarie a seguito della mancata esibizione della documentazione definitiva.

Resta ferma in ogni caso la possibilità per il contribuente di accedere alle agevolazioni, anche dopo l'applicazione delle aliquote ordinarie a seguito della mancata presentazione della documentazione nei termini; entro tre anni (decorrenti questa volta dall'avvenuto pagamento delle maggiori imposte) il contribuente può infatti presentare all'ufficio competente apposita istanza di rimborso corredata dal certificato definitivo.

Con riferimento al quadro normativo sopra delineato, sono stati posti dubbi in ordine alla corretta procedura da seguire con riferimento alle ipotesi di tardiva presentazione del certificato definitivo imputabile al rifiuto illegittimo o al rilascio oltre i termini di legge del certificato medesimo da parte del competente organo.

Preliminarmente, è necessario chiarire - come accennato *supra* - che il termine triennale per la produzione del documento definitivo, ai fini della conferma dell'agevolazione, e' un termine decadenziale e, come tale, non e' soggetto a interruzioni o sospensioni; pertanto l'inosservanza dell'onere di esibizione del documento nei termini di legge e' causa della contestuale nascita a carico del contribuente dell'obbligo di pagare le imposte ordinarie.

Diversamente il termine per ottenere il rimborso delle imposte pagate e' di natura prescrizioneale; pertanto, nei casi di prolungata inerzia degli organi preposti al rilascio della certificazione, il contribuente, onde evitare l'inutile decorso del triennio per il rimborso, potrà interrompere il predetto termine eseguendo formali solleciti per l'emissione del documento, di cui fornisca adeguata prova agli uffici locali delle Entrate.

Alla luce di una consolidata prassi amministrativa (Circolare del 6 dicembre 1989, n. 54; Risoluzione del 20 giugno 1991, n. 260122) e dell'orientamento della Suprema Corte di Cassazione (sentenza 12 marzo 1997, n. 2226) deve concludersi che il termine previsto dal citato articolo 4 per il deposito della documentazione definitiva è un termine perentorio; dal compimento dello stesso, peraltro, inizia a decorrere il successivo termine, anch'esso triennale, per il recupero delle imposte ordinariamente dovute.

L'esibizione della documentazione necessaria è un onere del contribuente che attiene alla fase procedimentale e che si ricollega con la necessità per l'amministrazione di non lasciare sospesa *sine die* la tassazione.

L'inosservanza di tale onere non comporta, tuttavia, la decadenza automatica dal diritto all'agevolazione, qualora il contribuente provi che, nonostante sia stata utilizzata la diligenza necessaria a conseguire la certificazione, il ritardo nell'adempimento dell'onere di documentazione non derivi da una sua negligenza.

In questo senso si è espressa la Corte di Cassazione ad avviso della quale "**... il diritto del contribuente di dare la prova del presupposto soggettivo dell'agevolazione determina di per sé la mancata maturazione della decadenza dal diritto che non derivi da inadempienza del privato...**" (Cass. S.U. 8 ottobre 1998, n. 12903) sempre che il contribuente provi "*... di avere operato con **adeguata diligenza** allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile*" (Cass. 27 aprile 2005, n. 14671; Cass. 1 aprile 2003, n. 4982; Cass. 1 aprile 2003, n. 4957; Cass. Sez. Trib. 23 ottobre 2003, n. 15953; Cass. 19 febbraio 2001, n. 2431; Cass. 27 agosto 1997, n. 8057; Cass. 11 ottobre 1994, n. 8296).

In altri termini, ad avviso della giurisprudenza di legittimità, deve essere tutelato il diritto soggettivo del contribuente all'agevolazione fiscale rispetto al quale non può avere alcun effetto preclusivo o condizionante l'esercizio del potere di certificazione da parte dell'organo competente (Cass. 8 marzo 2006, n. 11152).

Tale tutela deve, tuttavia, coordinarsi con la disciplina del procedimento tributario, caratterizzato, come noto, sotto il profilo formale, da una serie di decadenze e, sotto il profilo sostanziale, dalla indisponibilità dell'azione accertatrice da parte dell'amministrazione.

Infatti, "*una stasi dell'azione di recupero da parte dell'Ufficio comporterebbe il pericolo di vedersi prescrivere il diritto (già sorto ex lege per effetto della mancata produzione documentale) nell'attesa del contemporaneo decorrere del preteso ulteriore termine per la presentazione della documentazione da parte del contribuente*" (cfr. Risoluzione n. 260122 del 1991).

In breve, ove non sia stato esibito il certificato definitivo entro il termine triennale, gli uffici procederanno senza indugio al recupero della maggiore imposta non versata.

Resta fermo, come visto, che qualora il certificato venga esibito oltre il termine decadenziale ma prima che l'amministrazione abbia emesso l'avviso di liquidazione, ove risulti evidente la scusabilità del ritardo, gli uffici non procederanno al recupero delle imposte.

Allo stesso modo, qualora l'avviso sia stato correttamente emesso, ma successivamente lo stesso risulti infondato alla luce della tardiva produzione della documentazione, nel rispetto delle esigenze di economicità del procedimento,

sempre in presenza di una evidente scusabilità del ritardo, sarebbe opportuno procedere all'annullamento in autotutela dello stesso.

Per corrispondere ad un ulteriore quesito posto di frequente nella prassi, la Circolare chiarisce che il certificato attestante il possesso dei requisiti richiesti per l'agevolazione in materia di PPC (piccola proprietà contadina), ove per qualsiasi motivo non possa essere esibito, non potrà essere sostituito con altra documentazione a supporto di una diversa agevolazione, come, ad esempio, quella prevista per lo IAP. Ciò in quanto non è consentito in sede di accertamento far valere benefici fiscali non richiesti al momento della registrazione dell'atto, come sostenuto, peraltro, dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui "*...i poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto alla tassazione*" (Cass. 29 novembre 1989, n. 6159; Cass. 9 agosto 1994, n. 7346).

Il regime fiscale dello IAP può essere, invece, riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i presupposti di legge.

2. Efficacia retroattiva del regime agevolativo (articolo 11 D.Lgs. n. 228 del 18.05.2001; Sentenza Corte di Cassazione Sezioni Unite n. 2060 del 28.01.2011; Circolare Agenzia delle Entrate n.25/E del 30.05.2011). Decadenza dalle agevolazioni.

L'articolo 1 della legge n. 604, che ha trovato applicazione – come visto – sino al 31 dicembre 2009, prevedeva misure di carattere fiscale per favorire la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina consistenti in agevolazioni ai fini delle imposte di registro ed ipotecaria sugli atti di acquisto di fondi rustici.

In linea di massima, per non decadere dalle agevolazioni sulla piccola proprietà contadina, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta del fondo deve, per almeno cinque anni dall'acquisto, non solo possedere la qualifica di coltivatore diretto, ma anche coltivare direttamente il fondo acquistato.

Le ipotesi di decadenza dalle agevolazioni ivi richiamate sono da considerare tassative e trovano giustificazione nella volontà del legislatore di agevolare la formazione e lo sviluppo della proprietà coltivatrice finalità che viene meno, evidentemente, con l'alienazione anticipata del fondo oppure con la cessazione della coltivazione diretta di tale fondo.

Non potendosi ammettere, in ambito fiscale, interpretazioni estensive di norme agevolative, il divieto di alienazione così posto appare di carattere rigoroso, nel senso che esso non ammette eccezioni soggettive o di altro genere, se non esplicitamente previste. Così, ad esempio, non comporta la decadenza dai benefici in parola il trasferimento involontario del fondo quale, in ipotesi, il trasferimento coattivo in sede di esecuzione civile per un debito o il trasferimento per morte.

L'articolo 7, comma 1, della predetta legge 604 disciplinava espressamente l'ipotesi della decadenza dalle agevolazioni – con conseguente recupero delle imposte nella misura ordinaria – nel caso in cui l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta avessero alienato volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero avessero cessato dal coltivarlo direttamente, prima del decorso di un determinato intervallo temporale dall'acquisto.

Il predetto intervallo di tempo, originariamente fissato in cinque anni, era stato, in un primo tempo, elevato a dieci anni dall'articolo 28, comma 1, della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successivamente riportato a cinque anni dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, in vigore dal 30 giugno 2001.

Il comma 1 dell'articolo 11 citato ha, infatti, previsto che: *“Il periodo di decadenza dei benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà coltivatrice è ridotto da dieci a cinque anni”*. Il successivo comma 5 del medesimo articolo 11 ha previsto l'applicazione del termine di decadenza ridotto *“... anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto”*, cioè gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 1996.

L'applicazione di tale ultima disposizione ha dato luogo a numerose controversie, con particolare riferimento alla situazione di coloro che – avendo acquistato il fondo *ante* 30 giugno 1996 – lo hanno alienato *ante* 30 giugno 2001, prima del compimento dei dieci anni previsti dall'articolo 28, comma 1, della legge n. 590 del 1965, ma nel rispetto del termine quinquennale di cui all'articolo 11 del d.lgs. n. 228 del 2001.

Al riguardo, con circolare 26 novembre 2007, n. 63 è stato precisato che il comma 5 dell'articolo 11 in commento va interpretato nel senso che l'attenuazione del vincolo temporale alla alienazione del fondo, da dieci a cinque anni, “si applica anche alle ipotesi in cui l'acquisto sia avvenuto in data anteriore all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo (30 giugno 2001), ma a condizione che il successivo atto di rivendita – dal quale dipende l'eventuale decadenza dall'agevolazione – sia stato posto in essere successivamente all'entrata in vigore della norma”. In caso contrario, ossia nell'ipotesi di alienazione del fondo prima del 30 giugno 2001, resta comunque applicabile il vincolo decennale.

Ciò in quanto, a parere dell'Amministrazione finanziaria, l'intenzione del legislatore non è stata quella di introdurre una norma che estendesse, con efficacia retroattiva, il beneficio dell'attenuazione del vincolo temporale anche ai casi in cui si era già verificata la decadenza, bensì di introdurre una disposizione transitoria, volta a risolvere le difficoltà applicative derivanti dall'introduzione del nuovo regime.

L'interpretazione dell'Amministrazione ha trovato conferma solo in alcune pronunce della Corte di Cassazione, mentre altra parte della giurisprudenza di legittimità non ha condiviso tale impostazione, determinandosi al riguardo un contrasto interpretativo, che ha trovato soluzione nella pronuncia a **Sezioni Unite, 28 gennaio 2011, n. 2060.**

Con questa sentenza, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affrontato la specifica ipotesi di un atto di acquisto e di successiva concessione in affitto di un fondo rustico, posti in essere entrambi prima del 30 giugno 2001.

La Suprema Corte ha precisato, preliminarmente, che l'articolo 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, che ha ridotto il termine di decadenza dall'agevolazione da dieci a cinque anni, secondo i principi generali *“vale per il futuro e, quindi, trova applicazione, in relazione agli acquisti futuri, successivi al 30 giugno 2001 (data di entrata in vigore del d.lgs. 228/2001) e in relazione a tutti gli atti già stipulati, ma da meno di cinque anni (vale a dire dopo il 30 giugno 1996), per i quali il quinquennio matura sotto la vigenza della nuova legge”*.

Per quanto riguarda, invece, l'interpretazione della disposizione transitoria di cui al comma 5 del medesimo articolo 11, concernente il trattamento fiscale da riservare agli atti di acquisto stipulati da più di cinque anni (vale a dire prima del 30 giugno 1996), la Corte di Cassazione ha precisato che detta disposizione *“estende l'efficacia retroattiva del termine quinquennale a tutti gli atti posti in essere prima del 30 giugno 2001, senza alcuna condizione.”*

In altri termini, la Corte di Cassazione ha affermato che il termine di decadenza quinquennale opera retroattivamente in relazione a tutti gli atti posti in essere prima della entrata in vigore della norma (30 giugno 2001).

Ed infatti:

- per gli atti posti in essere da meno di cinque anni (ossia dopo il 30 giugno 1996), il termine di decadenza quinquennale maturava necessariamente dopo l'entrata in vigore della nuova disposizione, che pertanto andava comunque applicata;
- per quelli posti in essere da almeno cinque anni (ossia prima del 30 giugno 1996), il legislatore ha precisato con il comma 5 dell'articolo 11 in commento l'efficacia retroattiva del termine di decadenza quinquennale, senza ulteriori limiti o condizioni.

Tuttavia, ha chiarito la Suprema Corte, che *“l'unico limite che si può ricavare dal sistema riguarda non il fatto che nel decennio si sia verificata una causa di decadenza, ma che sulla base di tale causa sia stato notificato un atto impositivo e che questo non sia stato impugnato, con conseguente definitiva perdita della agevolazione”*.

Preso atto della posizione espressa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, il Fisco ha ritenuto non ulteriormente sostenibile la tesi espressa nella citata circolare n. 63

del 2007, laddove si afferma l'applicabilità del vincolo decennale ai fini della decadenza dalle agevolazioni con riferimento alle ipotesi di fondi acquistati prima del 30 giugno 1996 ed alienati prima del 30 giugno 2001.

In sostanza, alla luce dei principi enunciati dalla Suprema Corte nella sentenza n. 2060 del 2011, deve affermarsi che:

- la riduzione del vincolo temporale da dieci a cinque anni disposta dall'articolo 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, per effetto del comma 5 della medesima norma, ha efficacia retroattiva e trova, pertanto, applicazione anche con riferimento agli atti stipulati prima del 30 giugno 1996, per i quali l'evento che comporta la decadenza dall'agevolazione si sia verificato prima del 30 giugno 2001. Anche in tali casi, quindi, ai fini della decadenza dall'agevolazione occorre fare riferimento al vincolo quinquennale;

- l'efficacia retroattiva della disposizione trova l'unico limite nella eventuale definitività dell'atto impositivo per mancata impugnazione o per intervenuto giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Dunque, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno seguito l'orientamento meno rigoroso nettamente prevalente sia in dottrina che in giurisprudenza, secondo il quale il comma 2 dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 228/2001 si limiterebbe a sancire, in tal caso, la decadenza dalle agevolazioni creditizie e fiscali, e non anche la nullità della vendita.

L'acquirente che decade dalle agevolazioni è tenuto al pagamento delle imposte in misura ordinaria; in particolare, l'imposta di registro sarà dovuta in misura proporzionale con applicazione delle seguenti aliquote:

- 15%, per i trasferimenti aventi ad oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o a favore di associazioni di imprenditori agricoli o di società cooperative agricole;
- 8%, se l'acquirente è imprenditore agricolo a titolo principale.

L'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle imposte dovute nella misura ordinaria per effetto della decadenza si prescrive con il decorso di venti anni dalla data di registrazione dell'atto.

3. L'applicabilità dei benefici fiscali previsti in materia di piccola proprietà contadina agli acquisti di terreni agricoli compiuti per effetto del decreto di trasferimento emesso dall'Autorità giudiziaria (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 116/E del 29.04.2009).

Con la Risoluzione n. 116/E del 29.04.2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta ad un peculiare quesito, relativo al caso di un acquisto di terreno agricolo da parte della società agricola per effetto di un decreto di trasferimento del Tribunale.

Detta fattispecie può essere ricompresa nel campo di applicazione del regime agevolativo di cui all'art. 1 della su menzionata L. n. 604/1954?

Per rispondere al quesito occorre preliminarmente stabilire se l'elencazione degli atti contenuta nel citato art. 1 della L. n. 604/1954 abbia o meno carattere tassativo. Sul punto si è pronunciata in diverse occasioni l'Amministrazione finanziaria, secondo la quale la ricordata disposizione deve essere interpretata in base ai corretti canoni ermeneutici individuati dall'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale, avendo riguardo, in particolare, al criterio logico-sistematico e ai mutamenti normativi intervenuti nel settore agricolo.

In quest'ottica deve ritenersi che, **unitamente ai negozi di compravendita e permuta, rientrano nel campo applicativo delle disposizioni agevolative in esame anche altre tipologie di trasferimenti, purché coerenti con la ratio legis.**

3.1 Acquisto del fondo per usucapione (Cass., sent. n. 12609 del 2008)

Con specifico riferimento all'ipotesi dell'acquisto del fondo per usucapione, la Suprema Corte ha poi precisato che l'applicabilità delle agevolazioni *“non può essere esclusa in considerazione del carattere essenziale delle formalità previste dalla legge ... per l'applicazione delle agevolazioni medesime né in previsione di possibili atti elusivi”*; ciò in quanto *“nulla sembra impedire l'adempimento delle formalità prescritte dalla legge agevolatrice anche in caso di acquisto del fondo per usucapione”*.

Inoltre, *“il D.L. 2 marzo 1989, n. 69, art. 23, convertito con modificazioni nella L. 27 aprile 1989, n. 154, inserendo la nota 2 bis all'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, con l'effetto (antielusivo) di assoggettare all'aliquota dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso la registrazione delle sentenze dichiarative dell'acquisto della proprietà per usucapione, nulla muta in ordine alle agevolazioni previste da norme speciali per tali trasferimenti o acquisti; né costituisce, quindi, argomento per una diversa interpretazione di tali norme”*.

3.2 Acquisto in seguito ad asta senza incanto (caso specifico della Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 116/E del 29.04.2009).

La non tassatività dell'elenco – già desumibile dall'ampiezza dell'esplicita ratio legis, ravvisabile nell'intento del legislatore di favorire gli "atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina quando ricorrono le condizioni e i requisiti previsti" – induce, dunque, a ritenere applicabile il regime agevolativo in discorso anche in caso di acquisto di un terreno agricolo avvenuto per effetto di un decreto di trasferimento emesso dall'Autorità giudiziaria a seguito di asta senza incanto, il quale, pertanto, può essere assoggettato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1, c. 1, della L. n. 604/1954 e 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972, alle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa ed esentato dall'imposta di bollo.

Qualora l'acquirente rivesta, inoltre, come nel caso prospettato, la qualifica di società, la stessa, per fruire delle predette agevolazioni, deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 1, c. 3, del D.Lgs. n. 99/2004, e precisamente:

- lo statuto deve prevedere "*quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile*";
- nel caso di società di persone, almeno un socio deve essere "*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, almeno un amministratore, che sia anche socio per le società cooperative, deve essere "*in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale*".

Inoltre, come previsto dall'art. 2, c. 4, del medesimo decreto, "*La perdita dei requisiti di cui all'articolo 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime*".

16 gennaio 2015
Martino Verrengia