



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

1

2016

Agevolazioni fiscali sugli acquisti a favore della piccola proprietà contadina*

di Maria Cecilia Fregni

Professore ordinario di Diritto tributario
Università di Modena e Reggio Emilia

ABSTRACT

The article gives an overview of the current situation concerning the system of tax benefits established by law in favour of the purchase of land purchases necessary for farmers' needs, as well as small agricultural holdings. Moreover, it also describes some tax benefits granted to small farmers by Law no. 604 of 1954. Even if this latter legal framework is no longer in force, there are still problems in applying it, due to the numerous pending cases. In this respect, the article gives an account of the main guidelines of the most recent jurisprudence.

KEY WORDS: Small Farmers – Purchase of Land – Tax Benefits – Recent Jurisprudence

SINTESI

L'articolo fornisce un quadro generale sulla situazione attuale, dal punto di vista fiscale, relativa al sistema di agevolazioni fiscali riconosciute dal legislatore a favore degli acquisti di terreni effettuati da coltivatori diretti e soggetti equiparati. In specie, trattasi dei benefici fiscali riconosciuti alla "piccola proprietà contadina", a lungo disciplinati dalla L. n.604 del 1954. Anche se quest'ultima normativa non è più in vigore, permangono problemi applicativi connessi alla numerose controversie ancora pendenti; a tale proposito, si dà conto dei principali orientamenti della giurisprudenza più recente.

PAROLE CHIAVE: Agevolazioni fiscali – Piccola proprietà Contadina – Acquisti di terreni destinati all'attività agricola – Orientamenti giurisprudenziali

SOMMARIO: 1. Premessa. La situazione attuale – 2. La (previgente) legge 6 agosto 1954, n. 604. Gli atti ammessi al beneficio fiscale – 2.1. Segue. I requisiti soggettivi ed oggettivi – 2.2. Segue. La decadenza dall'agevolazione

1. Premessa. La situazione attuale

Il mondo dell'agricoltura è interessato negli ultimi decenni da fenomeni imponenti di modifica e trasformazione, sia per quanto concerne le modalità e le tecniche di produzione, sia per quanto concerne le strutture operative. In una società arcaica e preindustriale la terra rappresentava la fonte principale di ricchezza, oltre che di sostentamento. Pur a fronte di un progressivo abbandono di

terre un tempo coltivate, che ha portato all'aumento delle aree boschive e forestali, si assiste oggi ad un rinnovato interesse verso il mondo dell'agricoltura, soprattutto da parte delle nuove generazioni, e verso una produzione di qualità che tenga conto delle eccellenze e delle peculiarità di un patrimonio unico di tradizioni.

Oltre ad incentivi di varia natura e provenienza - anche e soprattutto comunitaria - e a varie tipologie di crediti d'imposta miranti ad attrarre (o a mantenere) persone dedicate all'attività agricola, nonché alle forme di imposizione fondate sulla rendita catastale, un'attenzione particolare è sempre stata rivolta alla categoria dei coltivatori diretti. La loro attività, infatti, è stata oggetto di disposizioni di favore da parte del legislatore fiscale, che con interventi successivi nel tempo ha cercato di fornire - attraverso la leva delle agevolazioni e delle esenzioni fiscali - risorse aggiuntive ad un ambito strategico, e pur vulnerabile, della nostra economia. A fronte dei mutamenti rilevanti nel settore, si è cercato di adeguare progressivamente questi strumenti ad una realtà più complessa e sofisticata, mirando nel contempo ad implementare le aggregazioni, così da (cercare di) limitare il fenomeno della tradizionale "polverizzazione" del settore, frammentato in una miriade di microimprese, intrinsecamente deboli in un mercato che ha perso da tempo i connotati del mercato meramente locale, anche per i prodotti più tradizionalmente tipici della nostra area.

Un momento particolarmente delicato è rappresentato dall'acquisto o cessione di un terreno. Orbene, di ciò si è fatto carico il legislatore fiscale, concedendo forma di tassazione fortemente agevolata, non solo al coltivatore diretto persona singola, ma anche a strutture sociali più aggregate.

Per quanto concerne, specificamente, l'applicazione delle imposte in forma ridotta, la normativa attuale di riferimento è data dall'art. 2, comma 4-bis del D.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito in L. 26 febbraio 2010, n. 25, il quale nel primo periodo recita: "Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina..., 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 operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento". Inoltre, per quanto concerne la decadenza dalle agevolazioni, la norma dispone che i beneficiari "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", mentre "sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni".

Per effetto del richiamo all'articolo 11, comma 3, D.lgs 18 maggio 2001, n. 228, non incorre dunque 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 3° grado e di affini entro il 2° grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 c.c., nonché in ogni 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. A tale proposito, un ulteriore, significativo ampliamento a favore dei familiari del coltivatore diretto è avvenuto con un recente intervento normativo, in quanto la L. 28 dicembre 2015, n. 208 ha previsto - art. 1, comma 907 - che, a partire dal 1° gennaio 2016, le disposizioni agevolative di cui trattasi sono applicabili anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi di soggetti aventi i requisiti di cui al medesimo articolo 2, comma 4-bis¹.

Si noti inoltre che la L. n. 228 del 2001 (richiamata espressamente dall'art. 2, comma 4-bis), nel dichiarato fine di incentivare le forme di coltivazione associata in agricoltura, ha ritenuto del tutto indifferente ai fini del godimento delle

¹ Sulle varie questioni applicative inerenti a quest'ultima disposizione v. diffusamente Studio n. 1-2016/T Consiglio Nazionale Notariato – Novità fiscali nel settore agricolo, approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî il 22 gennaio 2016.

agevolazioni in questione che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione mediata attraverso la qualità di socio di società di persone, ovviamente sempre che sussistano le due condizioni della qualifica soggettiva e della diretta coltivazione del fondo.

Nonostante la formulazione letterale dell'art. 2, comma 4-bis, che prevede testualmente un intervento "agevolativo per la piccola proprietà contadina", questa disposizione non rappresenta una proroga del regime previgente, ma si configura invece come una normativa autonoma ed innovativa, sia sotto il profilo soggettivo che sotto il profilo oggettivo².

Infatti, sotto il profilo soggettivo assume 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.

In precedenza, l'individuazione dei soggetti che potevano fruire delle disposizioni in materia di piccola proprietà contadina era invece effettuata sulla base dell'attività manuale di lavorazione della terra resa dal beneficiario, prescindendo dalla iscrizione nella relativa gestione previdenziale, mentre sul piano oggettivo la fruizione delle agevolazioni era ammessa per una serie di atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, senza porre attenzione alla onerosità dell'atto né alla circostanza che il terreno oggetto del trasferimento fosse qualificato agricolo in base agli strumenti urbanistici vigenti.

2. La (previgente) legge 6 agosto 1954, n. 604. Gli atti ammessi al beneficio fiscale

Se dunque la situazione attuale ricade sotto la normativa del D.l. n. 194 del 2009 e successive modificazioni, per lungo tempo l'ambito delle agevolazioni fiscali concesse ai coltivatori diretti al momento dell'acquisto di un terreno agricolo è stata dettata dalla legge 6 agosto 1954, n. 604, soggetta a sua volta ad una serie di

² In tal senso cfr. Ris. Agenzia delle Entrate, 17 maggio 2010, n. 36/E.

modifiche di necessario aggiornamento. Si trattava di disposizioni estremamente favorevoli, la cui applicazione veniva subordinata alla presenza di determinate condizioni, che nella legislazione attuale, come abbiamo già detto, sono state in parte superate.

E' opportuno comunque dar conto anche del quadro normativo previgente, soprattutto in considerazione del fatto che restano ancora al vaglio della giurisprudenza varie questioni applicative, di cui daremo conto nel prosieguo.

Per le agevolazioni previste dall'art. 1 era disposto un elenco di atti, nel senso che potevano beneficiare dell'applicazione dell'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa, nonché dell'esenzione dall'imposta di bollo, i seguenti atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina:

"1) atti di compravendita;

2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;

3) atti di concessione di enfiteusi di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;

4) atti di affitto e compartecipazione a migliororia, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o partecipante;

5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto o la nuda proprietà;

6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario, acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà."

L'orientamento conforme e condivisibile della giurisprudenza è sempre stato nel senso di non ritenere l'elenco tassativo³, aprendo la strada alla possibilità di far accedere ai benefici fiscali anche gli acquisti di proprietà per usucapione. E' ben

³ Cfr. Cass., 25 marzo 2011, n. 6916, secondo cui "alla lettera della norma supplisce invero la *ratio legis*, ravvisabile, inequivocabilmente, nell'intenzione del legislatore di favorire gli atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina. Ne consegue che in via di interpretazione costituzionalmente orientata l'agevolazione fiscale in discussione deve ritenersi applicabile anche all'acquisto per usucapione giudizialmente accertata di un fondo rustico". In senso conforme cfr. Cass., 16 giugno 2010, n. 14520; Cass., 19 maggio 2008, n. 12609.

vero infatti che tra gli atti richiamati dall'art. 1 non sono citati i provvedimenti del giudice che dichiarano l'acquisto per usucapione; tuttavia, in presenza di tutte le altre condizioni richieste dalla normativa (in specie, dall'art. 2), si ritiene che i benefici fiscali possano riguardare anche atti dell'autorità giudiziaria che dichiarano l'acquisto per intervenuta usucapione di un terreno. Da ultimo, questo orientamento è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello ordinario⁴, prendendosi atto che le sentenze emesse dal giudice hanno efficacia meramente dichiarativa, volta ad accertare l'avvenuta acquisizione del diritto immobiliare sul bene, e che l'acquisto della proprietà avviene a titolo originario, *ex tunc*, in virtù del possesso continuato per venti anni, *ex art. 1958 c.c.*

2.1. Segue. I requisiti soggettivi ed oggettivi

Per quanto concerne i requisiti (soggettivi ed oggettivi) per godere delle agevolazioni relative alla piccola proprietà contadina, l'art. 2 prevedeva che le agevolazioni tributarie previste dall'art. 1 sono applicabili quando:

“1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;

2) il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteuti sia idoneo alla formazione o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso;

3) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire

⁴ Ris. Agenzia delle Entrate, 8 novembre 2013, n. 77. In senso conforme, relativamente ai trasferimenti immobiliari siti in comuni montani, cfr. Ris. Agenzia delle Entrate, 27 luglio 2011, n. 76.

soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari”.

Per la giurisprudenza la qualifica di coltivatore diretto deve sempre sussistere al momento dell'acquisto⁵.

Si noti che l'art. 1, comma 4, D.lgs 29 marzo 2004, n. 99, ha esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (IAP) i benefici previsti dalla L. n. 604 del 1954 in tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli. La Corte di cassazione in proposito ha ritenuto che non siano peraltro richieste in capo a detto soggetto le condizioni previste dall'art. 2, “trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il legislatore intende incentivare”⁶. In sostanza, l'art. 2, comma 4, del D.lgs. n. 99 del 2004, ammette le società agricole previste dall'art. 1, comma 3 del citato decreto legislativo, alle agevolazioni tributarie in materia d'imposizione indiretta a favore dei coltivatori diretti senza richiamare i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla L. n. 604 del 1954, ossia, come detto sopra: abitudine nell'attività manuale di coltivazione della terra, conduzione diretta del fondo e finalità, relativamente ai terreni acquistati, di accorpamento della proprietà diretto-coltivatrice, singola o associata.

In realtà, secondo i giudici non basta tener conto del solo profilo soggettivo (relativo all'equiparazione delle società agricole previste dall'art. 1, comma 3 del citato decreto legislativo, alle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto), ma occorre valorizzare anche il “presupposto effettivo che fonda la predetta equiparazione, ai fini delle specifiche agevolazioni fiscali, e cioè,

⁵ Cass., 17 febbraio 2016, n. 3107.

⁶ In tal senso Cass., 14 luglio 2016, n. 14403; Cass., 5 novembre 2014, n. 23630. V. anche Cass., 26 giugno 2013, n. 16071, secondo cui “anche le dimensioni del terreno acquistato e venduto, che non devono essere tali da eccedere o ridurre la piccola proprietà contadina, condizioni, queste, previste dalla L. n. 604 del 1954, art. 2, nn. 2 e 3, sembrano in contrasto con la fattispecie dell'imprenditore agricolo professionale” che sarebbe stata introdotta per promuovere proprietà agricole “più ampie, moderne e produttive”, nel tentativo di superare le “scarsamente redditizie imprese agricole familiari, avendo il Legislatore inteso riconoscere a favore dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) un'agevolazione del tutto nuova, differente da quella prevista a favore del coltivatore diretto, questa soltanto richiamata per dire ch'essa dà luogo alla riduzione d'aliquota ivi prevista, che ha la funzione di promuovere la nuova imprenditoria agricola”. Sul carattere innovativo dell'art. 2, D.lgs., n. 99 del 204, cfr. Cass., 7 marzo 2014, n. 5378.

l'elemento funzionale concernente il riordino della piccola proprietà contadina, in base alle caratteristiche di questa così come definite nella legge istitutiva n. 604 del 1954".

La Corte di cassazione in un caso di specie ha negato l'agevolazione ad un consorzio ortofrutticolo acquirente di un terreno agricolo. Dopo che in sede di giudizio di merito era stato accertato che il Consorzio aveva affittato ad un terzo i terreni acquistati dopo quattro mesi dall'acquisto, sicché non poteva affermarsi che l'acquisto avesse ad oggetto l'accorpamento o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, e dopo esser stato accertato che, inoltre, la compagine sociale non era composta da soli coltivatori diretti, i giudici della Suprema Corte hanno ribadito che le agevolazioni fiscali relative alla piccola proprietà contadina possono essere estese alle cooperative agricole, in virtù del disposto di cui all'art. 9, comma 2, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, ma il beneficio fiscale concerne solo quelle che conducono direttamente i terreni, "mentre la società cooperativa ricorrente, non poteva annoverarsi tra queste, perché svolgeva e svolge attività di raccolta, conservazione, e commercializzazione dei prodotti conferiti dai soci"⁷. Infatti, non solo - sostengono i giudici - la piccola proprietà contadina risulta legata a presupposti affatto specifici, ma l'ambito delle agevolazioni fiscali ad essa attribuite è interamente ed autonomamente disciplinata dalla normativa nazionale, restando al di fuori dell'applicazione della Direttiva 17 aprile 1972, n. 72/159/CEE e successive modifiche, relativa alla riforma dell'agricoltura e al miglioramento dell'efficienza delle strutture agrarie. Inoltre, la materia non risente del dibattito dottrinale e giurisprudenziale che si è sviluppato sulla nozione di imprenditore agricolo e sulla parificazione delle persone giuridiche e delle società ai soggetti rientranti nell'antecedente categoria dell'imprenditore agricolo a titolo principale, resa possibile in base alla L. n. 153 del 1975. Quindi, pur essendo estensibile alle

⁷ Così Cass., 25 marzo 2016, n. 5972, ove si precisa peraltro che al Consorzio ortofrutticolo "potrà essere riconosciuto il regime agevolato dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), ma non quello di coltivatore diretto che conduce direttamente il fondo, atteso che il Consorzio ricorrente svolge la diversa attività di trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli, non rientrando, quindi, nella finalità d'incentivo alla promozione della coltivazione diretta del fondo, per la creazione di unità poderali, volte al riordino della piccola proprietà contadina". V. anche Cass., 7 marzo 2014, n. 5378.

cooperative agricole che conducono direttamente i terreni, in forza dell'art. 9, comma 2, D.p.r. n. 601 del 1973, l'agevolazione non può applicarsi *sic et simpliciter* al contribuente che semplicemente abbia la qualifica d'imprenditore agricolo professionale ex D.lgs. n. 99 del 2004.

Quanto ai requisiti oggettivi, in un altro caso di specie la Corte di cassazione si è pronunciata di recente a proposito della possibilità di fruire delle agevolazioni previste dalla L. n. 604 del 1954, sulla base di requisiti oggettivi previsti dalla L.R. siciliana n. 2 del 2002, art. 60⁸. I giudici hanno evidenziato la sostanziale diversità della scelta politico-economica sottostante alla legge regionale in discussione rispetto alla normativa relativa alla piccola proprietà contadina. Infatti la legge regionale è stata pensata come stimolo alla ricomposizione fondiaria al fine di superare l'inadeguatezza dimensionale della base fondiaria delle imprese, effetto della "polverizzazione", cioè dell'esistenza di superfici troppo ridotte, e della "frammentazione", cioè dell'esistenza di singole unità produttive formate da appezzamenti di terreno appartenenti allo stesso proprietario, ma separati l'uno dall'altro da appezzamenti appartenenti ad altri. Si tratta di una scelta orientata alla nuova realtà sociale, che ha indotto una trasformazione del mondo agricolo premiando le aziende agricole di grandi dimensioni, capaci di competere efficacemente sul mercato. Una realtà, dunque, molto diversa da quella concepita per la piccola proprietà contadina, che privilegia l'azienda di dimensioni familiari, facendo leva sul legame diretto tra terra ed agricoltore. I giudici hanno pertanto ritenuto che "Il differente obiettivo perseguito dalla norma della legge regionale siciliana rispetto a quello di cui alla L. n. 604 del 1954, giustifica l'inapplicabilità nel primo caso delle condizioni stabilite dall'art. 2 di quest'ultima legge, che sono funzionali esclusivamente alla realizzazione della tutela della piccola proprietà contadina, ma che non hanno senso ove lo scopo sia quello di favorire la formazione di aziende che "ricompongano" una dimensione dell'impresa agricola adeguata alle sfide del presente, realizzando nel contesto di tale dimensione una economia di scala e rendendo remunerativo l'investimento nel settore agricolo".

⁸ Cass., 3 febbraio 2016, n. 2100. In senso conforme Cass., 22 febbraio 2012, n. 2614.

2.2. Segue. La decadenza dall'agevolazione

Un notevole contenzioso è stato generato dall'applicazione dell'art. 7, comma 1, della L. n. 604 del 1954, relativo alla decadenza dalle agevolazioni, con conseguente recupero delle imposte in misura ordinaria, e ciò anche per l'avvicinarsi di modifiche normative che hanno determinato incertezze di non poco conto sul loro carattere retroattivo o meno. La decadenza si verificava 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' art. 28, comma 1, L. 26 maggio 1965, n. 590, e successivamente riportato a cinque anni dall'art. 11, comma 1, D.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, in vigore dal 30 giugno 2001.

In specie, secondo l'art. 11, comma 1: "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", mentre il successivo comma 5 prevedeva che il termine di decadenza quinquennale dovesse applicarsi "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 agli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 1996.

Per l'Amministrazione finanziaria l'intenzione del legislatore non era 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 regime⁹.

La Corte di cassazione, intervenendo con una pronuncia a sezioni unite¹⁰, dopo avere precisato preliminarmente che l'art. 11, D.lgs n. 228 del 2001, che ha appunto

⁹ Circ. min., 26 novembre 2007, n. 63.

¹⁰ Cass., sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2060.

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", relativamente alla disposizione transitoria di cui al comma 5, concernente il trattamento fiscale da riservare agli atti di acquisto stipulati da più di cinque anni (vale a dire prima del 30 giugno 1996), ha ritenuto 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 specie, "Dei due elementi che entrano in gioco nella progressione della fattispecie che qui interessa, acquisto e cessione, il legislatore prende in considerazione soltanto quello dell'acquisto, stabilendo che l'efficacia retroattiva si estende a tutti gli atti stipulati in precedenza, senza alcun limite."

Tuttavia, ha chiarito ulteriormente la Suprema Corte: "L'unico limite che si può ricavare dal sistema riguarda non il fatto che nel decennio si sia verificata (*rectius*; sia stata contestata una causa di decadenza verificatasi nel decennio) 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"¹¹.

La L. n. 604 del 1954, art. 7, sanciva peraltro espressamente la decadenza dalle agevolazioni per l'acquirente che prima del trascorrere di cinque anni dall'acquisto cedesse in locazione gli immobili acquistati. A tale proposito, la Corte di cassazione

¹¹ Sul punto è intervenuta la Circ. min., 30 maggio 2011, n. 25, la quale ha invitato le strutture territoriali impegnate in controversie ancora pendenti ad uniformarsi ai criteri enunciati nella sentenza a sezioni unite della Corte di cassazione, abbandonando la linea interpretativa precedentemente segnata da Circ. min., 26 novembre 2006, n. 63: "la riduzione del vincolo temporale da dieci a cinque anni disposta dall'art. 11, 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".

ha escluso dalla conservazione del beneficio la cessione in affitto a società agricola costituita tra cugini (parenti di quarto grado)¹², ritenendo che si debba far riferimento ad una nozione più ristretta di famiglia. La Corte di cassazione ha ritenuto inoltre la decadenza dai benefici fiscali in capo agli eredi di un coltivatore diretto, che avevano ereditato il fondo e lo avevano ceduto in affitto alla moglie di uno di loro, imprenditrice agricola, ritenendo che valga anche in questo caso la perdita dei benefici qualora gli eredi non coltivino a loro volta direttamente il fondo ricevuto¹³.

Un'altra questione ricorrente e particolarmente dibattuta di decadenza dalle agevolazioni concerne la certificazione richiesta. L'art. 3, L. n. 604 del 1954, disponeva che per conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla medesima legge, e successive modificazioni ed integrazioni, l'acquirente, i permutanti e l'enfiteuta dovevano produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia e un certificato dell'ispettorato provinciale agrario competente per territorio, che attestasse la sussistenza dei requisiti di cui ai nn. 1, 2 e 3. Il successivo art. 4 prevedeva che, in luogo del certificato dell'ispettorato agrario richiesto dall'art. 3 potesse essere prodotta un'attestazione provvisoria dell'ispettorato medesimo, "dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio". In tal caso le agevolazioni tributarie venivano concesse al momento della registrazione, ma entro tre anni da tale formalità l'interessato doveva presentare all'ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto; in difetto erano e sono dovute le normali imposte.

L'art. 5 infine disponeva che: "Quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dall'art. 4, comma 1, né quello definitivo previsto dall'art. 3, sono dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se nel termine triennale di

¹² Cass., 27 gennaio 2016, n. 1565.

¹³ Cass., 17 febbraio 2016, n. 3108.

prescrizione gli acquirenti, permutanti o enfiteuti presentino apposita domanda all'ufficio del registro competente per territorio, corredata dal certificato dell'ispettorato provinciale agrario di cui all'art. 4, comma 2".

La giurisprudenza di merito si limita in genere a richiedere che il soggetto interessato sia comunque in possesso dei requisiti previsti per la fruizione (ossia, che sia sufficiente che il soggetto abbia la qualifica di coltivatore diretto al momento della stipula dell'atto), e che dunque non decada ove non abbia presentato entro i tre anni la certificazione rilasciata dal competente Ispettorato agrario, ai sensi dell'art. 3; in sostanza, il termine del triennio dalla registrazione per il deposito del certificato non è da ritenersi perentorio, dovendosi preferire la sussistenza dei requisiti in capo al richiedente, piuttosto che l'attestazione del possesso operata dal competente ufficio¹⁴.

La Corte di cassazione è invece concorde nel ritenere che l'intempestiva produzione del certificato definitivo determina la decadenza dal beneficio¹⁵. Tuttavia, "qualora il contribuente non sia in grado di produrre - entro un anno dalla registrazione del contratto d'acquisto (o prima della scadenza del triennio entro il quale è ammessa la ripetizione delle maggiori imposte versate) - il certificato attestante la qualità di coltivatore che dedica abitualmente la sua attività manuale alla lavorazione della terra, non per fatto proprio, ma per fatto dovuto all'ispettorato provinciale dell'agricoltura, perché questo non ritiene sussistente il requisito soggettivo richiesto ed il contribuente contesti la valutazione e la relativa certificazione negativa, non si realizza estinzione dell'obbligazione (di produzione della certificazione) per impossibilità ex art. 1256 c.c., ma sussiste il diritto del contribuente di far valere, davanti al Giudice specializzato tributario, con libertà di prova, la sussistenza del presupposto dell'agevolazione richiesta (senza che possa invocarsi, in quella sede, l'inammissibilità della produzione documentale perché

¹⁴ V. per tutte Comm. trib. reg. Puglia, 4 dicembre 2013, n. 94.

¹⁵ Cfr. *ex multis* Cass., 9 settembre 2016, n. 4644; Cass., 14 luglio 2016, n. 14397; Cass., 9 marzo 2016, n. 4578. In senso conforme Cass., 17 ottobre 2014, n. 21980; Cass., 22 gennaio 2014, n. 1261; Cass., 12 maggio 2011, n. 10406; Cass., 16 aprile 2010, n. 9159.

avvenuta oltre il termine annuale)"¹⁶. Occorre comunque sempre provare di aver operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente.

E' ben vero, peraltro, che la nuova normativa, in specie il D.l. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4-bis, conv. nella L. n. 25 del 2010, ha abolito l'onere della presentazione del certificato definitivo rilasciato dall'Assessorato, ma essa non può essere applicata in via retroattiva agli acquisti antecedenti alla sua entrata in vigore, in assenza di espressa deroga in tal senso¹⁷.

Riveste infine un certo interesse, anche per il suo elemento di novità, una recente pronuncia, ove si è dibattuta, e risolta in senso positivo, la questione se possano beneficiare delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina anche gli acquisti di terreni non coltivabili, ma destinati ad attività agrituristica¹⁸. Si è riconosciuto infatti che non possa essere invocata dall'ufficio la decadenza dalle agevolazioni ex art. 7, per la "cessazione della coltivazione diretta" nel quinquennio dall'acquisto, di mappali considerati esclusi dal beneficio in quanto relativi a terreni destinati ad attività agrituristica. Quest'ultima si configura infatti come attività complementare e connessa all'attività agricola: "Ancorché il sostrato imprenditoriale agricolo dell'attività agrituristica trovi ormai definitivo riconoscimento anche nell'impianto definitorio generale di cui all'art. 2135 c.c., come modificato dal D.lgs n. 228 del 2001 (in termini di attività agricola per connessione), e pur restando ferma l'autonomia e distinzione della nozione di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c., da quella di coltivatore diretto, appare dunque evidente come la natura agrituristica dell'attività si ponga, se mai, in termini di complementarità e connessione con quella di coltivazione diretta, non già di ontologica ed aprioristica incompatibilità con quest'ultima". Ne deriva che la causa di decadenza dalla agevolazione di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 7, comma 1, opera solo nei casi in cui, sulla base della valutazione fattuale operata dal giudice di merito con riguardo all'arco temporale

¹⁶ Cass., 11 ottobre 1994, n. 8296, richiamata *ex professo* nella motivazione di Cass., 14 luglio 2016, n. 14397. Cfr. anche Cass., 17 ottobre 2014, n. 21980; Cass., 12 maggio 2011, n. 10406.

¹⁷ Cass., 30 dicembre 2015, n. 26190.

¹⁸ Cass., 3 febbraio 2016, n. 2105.

previsto dalla legge, queste ultime attività siano in concreto tali da interferire, facendola cessare, con la coltivazione diretta". Nel caso di specie non era in discussione la qualità di coltivatore diretto del contribuente, e nemmeno l'accorpamento-integrazione funzionale dei terreni acquistati con quelli già in proprietà del medesimo e coltivati dal suo nucleo familiare. I giudici hanno ritenuto che la destinazione dei mappali ad un'attività diversa dalla coltivazione del terreno, ma pur sempre collegata all'attività agricola in senso lato, non implichi, quale effetto automatico, la decadenza dai benefici di legge, non essendo necessaria l'esclusività o la prevalenza di tale attività rispetto alle altre eventualmente esercitate che, quindi, restano irrilevanti, a meno che da esse non si ricavi, sotto il profilo probatorio, l'impossibilità della coltivazione del fondo¹⁹.

¹⁹ In tal senso v. anche Cass., 17 ottobre 2014, n. 22001, nonché Cass., 29 gennaio 2013, n. 1948, secondo cui: "in tema di imposta di registro, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dal D.p.r. n. 601, art. 9, l'acquirente deve rivestire la qualità di coltivatore diretto, cioè condurre direttamente, nei limiti fissati dalle leggi in materia, il fondo cui vengono accorpati quelli acquistati, senza che sia necessaria l'esclusività o la prevalenza dell'attività coltivatrice rispetto alle altre eventualmente esercitate, che, quindi, restano irrilevanti".