

Decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla l. 6 agosto 1954, n. 604 degli eredi non coltivatori diretti in caso di morte dell'acquirente

Cass. Sez. Trib. 17 febbraio 2016, n. 3108 - Chindemi, pres.; Meloni, est.; Fuzio, P.M. (conf.) - B.T. ed a. (avv.ti Camici e Casadei) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Bologna 9 febbraio 2010*)

Imposte e tasse - Acquisto di terreno agricolo usufruendo delle agevolazioni fiscali di cui alla l. 6 agosto 1954, n. 604 - Morte dell'acquirente - Eredi non coltivatori diretti - Decadenza dalle agevolazioni fiscali.

(*Omissis*)

FATTO

Con atto di compravendita in data 9/4/1992 B.A., padre degli odierni ricorrenti G., T. e N. suoi eredi, aveva acquistato un appezzamento di terreno agricolo usufruendo delle agevolazioni fiscali di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604. Alla sua morte ereditavano il fondo i tre figli nessuno dei quali era coltivatore diretto tanto che lo cedevano in affitto a M. M. imprenditrice agricola e moglie di uno di loro.

Con avviso di liquidazione notificato in data 5/5/2006 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Cesena contestava agli eredi di B. A. la decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604 e liquidava l'imposta di registro ed ipotecaria con relativi interessi e sanzioni.

I contribuenti impugnavano l'avviso di rettifica e liquidazione davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Forlì la quale accolse il ricorso in ragione del D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 11.

Su ricorso in appello dell'Agenzia delle Entrate, la CTR dell'Emilia riformava la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia hanno proposto ricorso per cassazione gli eredi di B.A. con due motivi e la Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

I ricorrenti hanno depositato memoria.

DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione della L. n. 604 del 1954, art. 7 in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto il giudice di appello ha ritenuto che gli eredi avessero l'obbligo di coltivare personalmente il fondo agricolo per poter usufruire delle agevolazioni fiscali concesse al loro dante causa. In realtà il vincolo imposto dalla L. n. 604 del 1954, art. 7 di coltivare il fondo ha natura essenzialmente personale e si estingue con la morte del coltivatore diretto.

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 11 in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto il giudice di appello ha negato l'applicabilità del D.Lgs. 30 giugno 2001, n. 228, art. 11 perchè l'evento morte, causa della decadenza delle agevolazioni, si era verificato prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 30 giugno 2001, n. 228.

Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

In ordine al primo motivo di ricorso infatti la L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 intitolata modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina (GU n. 182 del 11-8-1954) recita: "Decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente.

Decade, altresì, dalle agevolazioni tributarie relative all'acquisto di case, di cui all'art. 1, comma 1 l'acquirente il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, aliena volontariamente la casa o la concede in locazione o la adibisce ad uso diverso da quello stabilito da detta disposizione. Nelle ipotesi contemplate dai due commi precedenti, l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta è tenuto al pagamento dei tributi ordinari. L'accertamento delle circostanze per le quali si verifica la decadenza stabilita dal presente articolo è fatto su invito dell'Amministrazione finanziaria o anche direttamente dall'Ispettorato provinciale agrario, il quale deve comunicare all'Intendenza di finanza i risultati degli accertamenti a tale fine effettuati."

Pertanto è proprio la stessa disposizione di legge a prevedere che qualora l'acquirente di un immobile rurale non eserciti un'attività agricola il bene perda le caratteristiche di ruralità nel momento in cui viene stipulata la vendita, per la mancanza delle condizioni soggettive dell'acquirente e, ai fini dell'imposta di registro, non può tenersi conto dell'originario carattere rurale del fabbricato.

Secondo sez. 5, Sentenza n. 25560 del 03/12/2014 "Ai fini della determinazione dell'imposta di registro, non può tenersi conto dell'originario carattere rurale del fabbricato qualora l'acquirente non eserciti un'attività agricola, sicchè, in conseguenza della carenza, da parte sua, dei requisiti soggettivi, il bene perde, al momento della vendita, le caratteristiche di ruralità." Appare quindi del tutto logico e coerente al sistema la decadenza dalle agevolazioni anche in

caso di successione mortis causa qualora gli eredi non coltivino il fondo ricevuto, posto che la legge non distingue tra le differenti ipotesi nè sembra consentire eccezioni non espressamente contemplate. Depone in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 1546 del 03/02/2003 secondo cui: "La decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina che, a norma della L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 7 colpisce l'acquirente il quale, prima del termine decennale stabilito, "aliena volontariamente" il bene acquistato, si verifica anche nel caso in cui l'alienazione sia disposta dall'erede del beneficiario. Più in particolare, poichè l'erede succede al "de cuius" a titolo universale, subentrando anche nella specifica situazione giuridica soggettiva passiva di divieto di alienazione del bene nel detto termine, a nulla rileva che la vendita sia stata determinata dall'impossibilità per l'erede di provvedere alla coltivazione del fondo, potendo costituire causa di forza maggiore escludente la decadenza soltanto un evento che agisca in senso assoluto ed oggettivo, come causa esterna non imputabile al contribuente".

Che con lo stesso motivo occorre considerare Sez. U, Sentenza n. 2060 del 28/01/2011 in ordine alla riduzione del vincolo di indisponibilità da dieci a cinque anni D.Lgs. n. 228 del 2001, ex art. 11 con estensione retroattiva a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 ha statuito: "In tema di agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, previste dalla L. 6 agosto 1954, n. 604, la riduzione da dieci a cinque anni del termine, scaduto il quale il fondo acquistato con le predette agevolazioni può essere rivenduto senza decadere dai predetti benefici, operata dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 si estende retroattivamente a tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001 (data di entrata in vigore del provvedimento), anche se sotto la vigenza del precedente vincolo decennale si siano verificati entrambi i fatti giuridici, dell'acquisto e della cessione, che comportano la decadenza, non tanto perchè quest'ultima, nel sistema della legge n. 604 cit., costituisce una sorta di "sanzione-impropria", con conseguente applicazione retroattiva della norma più vantaggiosa per il contribuente quale espressione del principio del "favor rei", quanto perchè l'art. 11 cit., facendo riferimento "anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto" (comma 5), prende in considerazione il solo fatto dell'acquisto, senza porre altre condizioni che non sia quella, ricavabile dal sistema, del consolidamento del rapporto tributario, qualora nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento rapporto tributario, qualora nel decennio si sia verificata una causa di decadenza e la stessa sia stata contestata con un atto di accertamento e/o liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione o per sopravvenuto giudicato favorevole all'Agenzia delle Entrate.

Pertanto qui la morte è avvenuta il 2/11/1995 a distanza di poco più di tre anni dalla stipula dell'atto del 28/4/1992. L'atto è antecedente di cinque anni dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. 30 giugno 2001, n. 228, art. 11. Tuttavia non sono stati rispettati nemmeno i cinque anni tra la registrazione del contratto e la data del decesso previsti dall'art. 11 che risulta quindi inapplicabile.

Per quanto sopra devono essere respinto il ricorso mentre appare equo, stante l'evolversi complessivo della vicenda, compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)