

Sul regime di tassazione applicabile ad un contratto di compravendita di un compendio agricolo per l'esercizio di attività agrituristica

Cass. Sez. V Civ. 12 febbraio 2021, n. 3597 - Zoso, pres.; Balsamo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. L.P.U. (avv. Imbrioscia e Ciavarella). (*Conferma Comm. trib. reg. Lombardia 24 marzo 2016*)

Imposte e tasse - Contratto di compravendita di un compendio agricolo (costituito da terreni e fabbricati) - acquisto di fondo e pertinenze da parte di soggetto avente i requisiti di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2 - Immobili destinati al servizio dell'impresa agricola acquirente per l'esercizio di attività agrituristica - Imposte di registro ed ipo-catastali.

(*Omissis*)

FATTO

1. Con sentenza n. 1714/34/2016, depositata il 24 marzo 2016, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello del contribuente avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle Entrate, aveva recuperato a tassazione ordinaria le imposte di registro ed ipo-catastali liquidate in relazione ad un contratto di compravendita di un compendio agricolo registrato il 27 settembre 2013 (costituito da terreni e fabbricati).

A fondamento del decum, il giudice del gravame ha rilevato che: - si trattava di acquisto di fondo e pertinenze da parte di soggetto avente i requisiti di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2; - che gli immobili ceduti erano destinati al servizio dell'impresa agricola acquirente come lo erano anche prima del trasferimento, in quanto destinati gli immobili ad alloggi, spazi per attività ricreativa, preparazione e somministrazione di pasti (esercitando la venditrice l'attività agrituristica).

L'agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo.

Il contribuente ha replicato con controricorso e ha proposto ricorso incidentale.

DIRITTO

2. Con l'unico motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, commi 2 e 4 bis, all'art. 1, Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, all'art. 1, Tariffa, parte prima, allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990, al D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10 nonché all'art. 817 c.c. e all'art. 2697 c.c., deducendo, in sintesi, che, - in ragione della natura dell'atto di compravendita avente ad oggetto la cessione di azienda - i fabbricati (appartamento per civile abitazione, portico al piano terra con sovrastante fienile e fabbricato ad uso agrituristico) non possono costituire meri accessori del terreno agricolo, in quanto senza di essi non sarebbe possibile utilizzare il fondo secondo la funzione cui è destinato; negando pertanto il rapporto di pertinenzialità tra terreno e fabbricati, i quali, invece, sarebbero strumentali alla svolgimento dell'azienda agricola.

3. Con ricorso incidentale, il contribuente censura la sentenza impugnata per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per non avere la CTR motivato sul deficit motivazionale dell'avviso impugnato.

4. Il ricorso principale è privo di pregio, assorbito il ricorso incidentale.

In base all'art. 2 l.cit., "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 enfiteusi 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. Dispone poi l'art. 7 cit. che: "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, allena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente.)".

Il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, artt. 1 e 2), espressamente prevede che "Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, 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'uno per cento" (D.L. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4 bis, cit.).



4.1 La Corte, in relazione al previgente assetto regolativo della materia incentrato sulla nozione di coltivatore diretto, prendeva in considerazione "la formazione o... l'arrotondamento della piccola proprietà contadina" e, sotto tali finalità, specifici atti indicati nominativamente (L. n. 604 del 1954, art. 1), ha rilevato che detta elencazione di atti non integra un *numerus clausus* in quanto "la nozione di "atti inerenti" alla formazione della piccola proprietà contadina deve considerarsi comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, stante la finalità del legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento dei diritti reali su beni immobili" (v. Cass., 10 maggio 1996, n. 4409 cui addde, ex plurimis, Cass., 22 gennaio 2014, n. 1251; Cass., 16 giugno 2010, n. 14520; Cass., 14 gennaio 2009, n. 674; Cass., 19 maggio 2008, n. 12609; Cass., 5 dicembre 2005, n. 26394).

L'ampia portata della disposizione normativa che individua i presupposti oggettivi dell'agevolazione, - e la stessa evidenza del rilievo secondo il quale la cessione di azienda comporta sempre (anche) il trasferimento (nella fattispecie a titolo oneroso) dei beni che la compongono, - rendono ragione della conclusione secondo la quale tra gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, non può non includersi (anche) la cessione di azienda.

4.2 La giurisprudenza di questa Corte ha in effetti affermato che nessun dubbio può porsi qualora i beni costituenti l'azienda ceduta debbano identificarsi (esclusivamente) in terreni agricoli (con relative pertinenze), tenuto conto che la più lata interpretazione dei presupposti oggettivi dell'agevolazione deve correlarsi con l'identificazione dei (corrispondenti) presupposti soggettivi (D.Lgs. n. 99 del 2004, artt. 1 e 2), presupposti questi, - la cui sussistenza, nella fattispecie, è indiscussa, - che concorrono ad identificare la *ratio legis* dell'agevolazione (giustappunto correlata alla qualità di imprenditore agricolo professionale, individuale o collettivo, che esercita le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e che, per tale attività, è assicurato presso l'INPS).

Non avrebbe senso la differenziazione del trattamento fiscale dell'atto traslativo di azienda in ragione della (sola) unitaria destinazione della *universitas rerum* quando le (o alcune delle) singole componenti aziendali siano destinate all'impiego in un'azienda agricola, per lo svolgimento delle relative attività da parte di imprenditore agricolo professionale.

Come statuito recentemente da questa Corte: "In relazione all'ampia portata del D.L. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4 bis, conv. in L. n. 25 del 2010, che, con disposizione di natura non tassativa, individua i presupposti oggettivi delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, e avuto riguardo alla *ratio legis* sottesa alla disposizione, tra gli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti" deve includersi anche il trasferimento di beni conseguente a cessione di azienda"(Cass. n. 15157/2020; n. 1251/2014) Quanto all'accertamento, ai fini fiscali, della sussistenza del vincolo di pertinenzialità alla luce della normativa citata, non può essere semplicemente considerata la destinazione della pertinenza alla coltivazione del fondo. Come già affermato da Cass. 1948/13 e da Cass. 22001/14 "in tema di imposta di registro, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, 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, senza che sia necessaria l'esclusività o la prevalenza dell'attività coltivatrice rispetto alle altre eventualmente esercitate che, quindi, restano irrilevanti".

Ciò in quanto lo svolgimento di attività agrituristiche, nel rispetto delle norme di cui alla presente legge, non costituisce distrazione della destinazione agricola dei fondi e degli edifici interessati.

Si è in quell'occasione osservato come il beneficio richieda che l'acquirente rivesta la qualità di coltivatore diretto secondo le leggi in materia, le quali (L. n. 590 del 1965, art. 31) si limitano "a stabilire che la forza lavoro del coltivatore e della sua famiglia deve costituire almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, senza prescrivere, al contempo, l'esclusività o la prevalenza dell'attività coltivatrice rispetto ad altre eventualmente esercitate, nè prevedere comparazioni di sorta tra i redditi ritratti da ciascuna delle attività svolte". E' vero che le ulteriori attività esercitate "possono avere una rilevanza indiretta quando impediscano la possibilità di un effettivo esercizio dell'attività di coltivazione del fondo", ma tale incidenza ostativa deve essere positivamente riscontrata nell'esperimento degli ordinari mezzi probatori; in difetto di che, "la secondarietà o sussidiarietà di tale attività rispetto alle altre è, di per sé, del tutto irrilevante" al fine di negare l'agevolazione.

In assenza di ostacoli all'esercizio dell'attività di coltivazione diretta, appare, dunque, evidente come la natura agriturbistica dell'attività si ponga, se mai, in termini di complementarietà e connessione con quella di coltivazione diretta; non già di ontologica ed aprioristica incompatibilità con quest'ultima come dedotto dall'amministrazione finanziaria. Diverso è, peraltro, in questa materia, il concetto di pertinenzialità: un fabbricato posseduto ed utilizzato da chi coltiva i terreni è sempre fiscalmente rurale (anche se oggettivamente non è pertinenza del terreno). Per il terreno agricolo prevale quindi una visione economica-funzionale, per cui il rapporto di pertinenzialità viene a configurarsi in funzione dell'attività di impresa e quindi vi rientrano tutti i fabbricati funzionali all'attività agricola ed alle costruzioni strumentali destinate ad uso ufficio dell'azienda agricola e agriturbistica ed i fabbricati abitativi rurali.

Vanno considerati, quindi, fabbricati rurali di servizio quelli strumentali alle attività agricole e connesse ex 2135 c.c., incluse quelle adibite ad uffici dell'azienda agricola agriturismo, nonché i fabbricati ad uso abitativo, tali essendo quelli utilizzati quale abitazione dell'imprenditore agricolo (necessità della iscrizione al R.I.) o conviventi a suo carico.

Sotto altro profilo, si osserva che la C.T.R., con accertamento in fatto, non censurabile nel giudizio di legittimità se non sotto il profilo del vizio di motivazione, ha rilevato che quelli oggetto dell'atto impositivo sono fabbricati al servizio dell'impresa agricola già destinati ad essa dall'impresa alienante.

Il ricorso va, dunque, rigettato.

La recente evoluzione giurisprudenziale sul tema al momento della proposizione del ricorso giustifica la compensazione integrale delle spese del presente giudizio.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2012, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

(Omissis)

