

Sulla permanenza o meno del beneficio dell'agevolazione nell'ipotesi in cui il terreno non mantenga per i cinque anni successivi all'acquisto la destinazione agricola

Cass. Sez. Trib. 10 luglio 2025, n. 18975 ord. - Socci, pres.; Billi, est. - Società Agricola Gossolengo Srl (avv. ti Napolitano e Muccari) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). *(Cassa in parte e decide nel merito Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 12 gennaio 2018)*

Imposte e tasse - Acquisto di un terreno - Richiesta di pagamento di una maggiore imposta di registro e di una maggiore imposta ipotecaria - Permanenza o meno del beneficio dell'agevolazione nell'ipotesi in cui il terreno non mantenga per i cinque anni successivi all'acquisto la destinazione agricola.

(Omissis)

FATTO

La controversia ha ad oggetto un avviso di liquidazione (n. (Omissis)) con cui l'Agenzia delle Entrate (d'ora in poi controricorrente), ha chiesto il pagamento alla società Agricola Gossolengo Srl (d'ora ricorrente) il pagamento di una maggiore imposta di registro (pari a Euro 171.181,00), oltre interessi e di una maggiore imposta ipotecaria (pari a Euro 22.678,00), in relazione all'acquisto di un terreno della superficie di metri quadri 48.370 per il prezzo di Euro 1.269.250,00.

L'oggetto della controversia riguarda la permanenza o meno del beneficio dell'agevolazione di cui alla L. 6 agosto 1954 n. 604 e successive modifiche e all'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 99 del 2004 (per effetto delle quali l'imposta di registro e ipotecaria sono stabilite in misura fissa pari a Euro 168,00 ciascuna), nell'ipotesi in cui il terreno non mantenga per i cinque anni successivi all'acquisto la destinazione agricola.

La CTP ha accolto il ricorso e la C.T.R., ha riformato la pronuncia di primo grado e rigettato l'originario ricorso sulla base delle seguenti ragioni:

- il terreno oggetto del giudizio acquistato nel 2009 negli anni 2011 - 2013 è divenuto edificabile a destinazione produttiva;
- le parti contrattuali già presupponevano che il terreno avrebbe mutato destinazione urbanistica non potendo ritenersi altrimenti spiegabile il prezzo pattuito per meno di 5 ettari di terreno di cui una porzione destinata a viabilità;
- la legge n. 604 del 54 è diretta a favorire l'ampliamento dei fondi agricoli in nome del pubblico interesse all'accrescimento della proprietà Fondiaria in capo a chi professionalmente si dedica alla coltivazione agricola;
- "l'agevolazione non ha ragione d'essere quando il compratore, a prescindere dalla sua qualifica soggettiva, intende compiere una speculazione (legittima ma estranea alla coltivazione), ovvero ricavare un guadagno dalla possibilità di rivendere i terreni a un prezzo maggiore;

nel caso di specie la società si è adoperata per il raggiungimento del risultato prefigurato fin dal momento dell'acquisto ed è dunque irrilevante che nelle more dei procedimenti amministrativi e in attesa dei futuri acquirenti abbia coltivato il terreno pagato oltre Euro 250.000 per singolo ettaro;

nel caso di specie il mutamento di destinazione dei terreni era il presupposto dell'operazione negoziale;

- in ogni caso la società è decaduta dall'agevolazione perché i terreni nel 2013 hanno mutato destinazione e la società si è impegnata in un'attività quale la definizione degli standard urbanistici propedeutica alla rivendita dei terreni edificabili, attività commerciale estranea a quella agricola, compiendo atti propedeutici alla futura vendita dei terreni edificabili;
- l'art. 1, nota I della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, prevede la decadenza dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni diversa dall'uso agricolo che avvenga entro 10 anni dal trasferimento;
- in base a tale disposizione quello che rileva è la destinazione giuridica dei terreni che risulta impressa dagli strumenti urbanistici e non la mera destinazione di fatto;
- la norma prescinde dalla circostanza che la diversa destinazione non agricola sia stata o meno voluta dal compratore.

Avverso la sentenza la ricorrente ha proposto ricorso fondato su tre motivi, mentre la controricorrente si è costituita con controricorso.

DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente prospetta la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., affermando che la sentenza impugnata si è pronunciata in termini diversi rispetto alla domanda posta dall'ufficio a fondamento della propria pretesa contenuta nell'avviso di liquidazione. Censura la motivazione della sentenza che ha posto in rilievo l'elemento delle finalità commerciali e dei motivi speculativi posti a base dell'acquisto, in

quanto, non solo, fuori dall'oggetto del decidere, ma anche in quanto accertamento del tutto sfornito di prova.

1.1. Il motivo è inammissibile, in quanto non coglie che la sentenza è fondata su una doppia ragione del decidere: in particolare, la decadenza dall'agevolazione si verifica a) per lo svolgimento di un'attività commerciale, quale quella della predisposizione di atti propedeutici alla futura vendita; b) per il cambio della destinazione urbanistica di parte del terreno prima della scadenza dei cinque anni fissati dalla normativa. Con il presente motivo viene attinta solo la prima ragione del decidere, restando in piedi la seconda.

In proposito deve essere ribadito il consolidato principio di legittimità, secondo cui nel caso in cui venga impugnata con ricorso per cassazione una sentenza (o un capo di questa) che si fondi su più ragioni, tutte autonomamente idonee a sorreggerla, è necessario, per giungere alla cassazione della pronuncia, non solo che ciascuna di esse abbia formato oggetto di specifica censura, ma anche che il ricorso abbia esito positivo nella sua interezza con l'accoglimento di tutte le censure, affinché si realizzi lo scopo proprio di tale mezzo di impugnazione, il quale deve mirare alla cassazione della sentenza, in toto o nel suo singolo capo, per tutte le ragioni che autonomamente l'una o l'altro sorreggano. Ne consegue che è sufficiente che anche una sola delle dette ragioni non abbia formato oggetto di censura, ovvero, pur essendo stata impugnata, sia respinta, perché il ricorso o il motivo di impugnazione avverso il singolo capo di essa, debba essere respinto nella sua interezza, divenendo inammissibili, per difetto di interesse, le censure avverso le altre ragioni poste a base della sentenza o del capo impugnato (tra le molte, Cass. Sez. U, n. 16602/2005, Rv. 582945-01, Sez. 1, n. 2811/2006, Rv. 586593-01, Sez. U, n. 10374/2007, Rv. 596410-01).

2. Con il secondo motivo la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., dell'art. 1 del D.Lgs., n. 99 del 2004, degli artt. 1, 2 e 7 della L. n. 604 del 1954. Afferma la sussistenza di tutti i requisiti, soggettivo ed oggettivo, richiesti dalla disciplina normativa richiamata e che in tal senso è da ritenere del tutto irrilevante l'aver intrapreso "formalità burocratiche e amministrative proficue ai fini della valorizzazione del proprio patrimonio, laddove è incontestabile che, sussistendo all'acquisto i requisiti soggettivi ed oggettivi e non essendosi verificata alcuna ipotesi di "distrazione" nel quinquennio (e ben oltre e tuttora) del terreno dal suo naturale uso agricolo, lo scopo perseguito dalla norma agevolativa è stato raggiunto".

2.1. Il motivo è fondato. La soluzione della questione presuppone un breve quadro riassuntivo della disciplina normativa. Le agevolazioni per la piccola proprietà contadina erano originariamente contenute nella legge 6 agosto 1954, n. 604. Tali disposizioni sono state nel corso degli anni più volte prorogate e hanno trovato applicazione fino al 31 dicembre 2009 (da ultimo, per effetto della proroga dettata dall'articolo 2, comma 8, della legge 22 dicembre 2008, n. 203).

In forza dell'art. 1, L. n. 604 del 1954: "Sono esenti dalla imposta di bollo e soggetti alla normale imposta di registro ridotta ad un decimo ed alla imposta ipotecaria nella misura fissa di Lire 500 i seguenti atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, quando ricorrono le condizioni e i requisiti previsti dall'art. 2:

- 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 miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;
- 5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;
- 6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.

Le agevolazioni tributarie di cui al primo comma sono applicabili anche agli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente in uno degli atti indicati al primo comma per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia".

L'art. 7 della stessa legge prevede delle ipotesi tassative di decadenza, in particolare, "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".

L'art. 28 della L. n. 590 del 1965 ha previsto poi che "Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà contadina è elevato da cinque a dieci anni.

La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i benefici della presente legge non possono aver luogo prima che siano decorsi dieci anni dall'acquisto.

Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano ai contratti di mutuo stipulati posteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge".

L'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. 1 dicembre 2009, n. 179, ha dichiarato indispensabile la permanenza in vigore dell'articolo ora richiamato.

Il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, ha introdotto la definizione di imprenditore agricolo professionale e ha disciplinato anche il regime delle società agricole.

Il D.L. n. 194 del 2009, all'art. 2, comma 4-bis, poi ha previsto 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 (e fino al 31 dicembre 2010), 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. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati. I predetti soggetti 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. 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...omissis" (Comma inserito dall' articolo 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2010, n. 25, in sede di conversione e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 e dall'articolo 1, comma 906, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Vd. articolo 2-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218).

Con la Risoluzione 36/E del 17 maggio 2010 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni su dubbi interpretativi sorti in ordine all'ambito applicativo della nuova previsione normativa, nonché in ordine alle condizioni richieste per fruire del regime agevolato a seguito dell'entrata in vigore, il 28 febbraio 2010, della disposizione dettata dal comma 4-bis dell'articolo 2 del decreto-legge n. 194 del 2009.

In proposito osserva che la riportata disposizione, che trova applicazione per gli atti stipulati tra il 28 febbraio 2010 (data di entrata in vigore della legge di conversione 26 febbraio 2010, n. 25) e il 31 dicembre 2010, definisce in maniera puntuale e, per alcuni aspetti, innovativa rispetto alla disciplina dettata dalla legge n. 604 del 1954, i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari per l'accesso al regime agevolato della piccola proprietà contadina. 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 4 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.

Sotto il profilo oggettivo, unico aspetto di rilievo nel presente giudizio, osserva che la legge n. 604 del 1954 consentiva la fruizione delle agevolazioni per una serie di atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (art. 1 della legge n. 604 del 1954) 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. Dal quadro normativo delineato, si evince, quindi, che esistono delle sostanziali divergenze tra il sistema definito dal recente decreto n. 194 del 2009 e quello originariamente dettato dalla legge n. 604 del 1954.

Il presupposto oggettivo per il riconoscimento dell'agevolazione richiesto dal decreto n. 194 del 2009 è, dunque, costituito dalla qualificazione del terreno come agricolo, in base agli strumenti urbanistici vigenti. Il venire meno di tale qualificazione determina la perdita dell'agevolazione. Si tratta di un presupposto applicativo dell'agevolazione.

Osserva il Collegio che analogamente alla disciplina previgente, tuttavia, sono tassativamente indicate le cause di decadenza dall'agevolazione: "I predetti soggetti 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" (art. 2, comma 4-bis, ultimo capoverso, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25. Il comma inserito dall' articolo 1, comma 1, della legge 26 febbraio 2010, n. 25, in sede di conversione, inizialmente prevedeva un regime transitorio per l'applicazione del citato comma 4 bis "a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e fino al 31 dicembre 2010").

Successivamente tale previsione è divenuta definitiva con la soppressione della parte relativa alla disciplina temporale "e fino al 31 dicembre 2010" per effetto della modifica apportata al citato art. 2 comma 4 bis da art. 1, comma 40 della L. n. 220 del 2010.

2.2. Nel caso in esame tale nuova disciplina non può trovare applicazione, in quanto l'atto di compravendita è stato registrato il 28/7/2009 e, dunque, ricadeva, sotto la vigenza della legge n. 604 del 1954. Tale normativa non faceva riferimento al presupposto dell'inclusione del bene negli strumenti urbanistici vigenti.

Anche qualora si dovesse ritenere che quel presupposto fosse stato sottinteso dal legislatore nella previgente disciplina, e, quindi, applicabile nel caso di specie, si osserva che l'aggettivo "vigenti" deve essere inteso nel senso di strumenti urbanistici vigenti al momento della sottoscrizione del contratto.

Tale è l'ipotesi di specie, in quanto il terreno era qualificato come agricolo al momento della stipula.

Le ipotesi di decadenza, rimaste sostanzialmente invariate, anche dopo le modifiche legislative sopra brevemente richiamate, sono tassative e sono riconducibili a comportamenti attivi o omissivi del soggetto beneficiario dell'agevolazione, in particolare, alienazione volontaria dei terreni ovvero cessazione della coltivazione o della diretta conduzione, ipotesi che pacificamente non si sono verificate nel caso di specie.

A nulla rileva, pertanto, il mutamento dello strumento urbanistico successivo alla stipula del contratto da registrare, ove permangano i requisiti, soggettivo ed oggettivo, richiesti dalla normativa sopra richiamata e non intervengano le cause di decadenza previste in modo tassativo dalla normativa richiamata.

2.3. Diversa è la questione della rilevanza dell'elemento soggettivo, ovvero dell'intenzione della società di mutare la destinazione urbanistica. Su tale passaggio la sentenza deve essere corretta, in quanto la normativa sopra richiamata fa riferimento alla sussistenza di specifici requisiti soggettivi ed oggettivi, tra i quali non rientra l'elemento intenzionale.

3. Con il terzo motivo la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., dell'art. 1, nota I, parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. Contesta il mancato riconoscimento dell'agevolazione di cui alla disposizione da ultimo richiamata, richiesta in via subordinata. In proposito evidenzia che nel caso di specie non si è realizzata l'ipotesi di una destinazione del terreno diversa dall'uso agricolo nei 10 anni dal trasferimento, in quanto non ha mai cessato di coltivare il terreno. Precisa, inoltre, che l'intervenuta variazione della destinazione urbanistica del terreno nulla a che fare con l'effettivo uso agricolo dello stesso mai venuto meno e tuttora esistente.

3.1. Il motivo resta assorbito, stante l'accoglimento del secondo.

Ne consegue l'accoglimento del secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, assorbito il terzo. La sentenza impugnata deve essere, dunque, cassata e, non sussistendo la necessità di ulteriori accertamenti in fatto la Corte può decidere la causa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso introduttivo.

4. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, assorbito il secondo.

Cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso introduttivo.

Condanna la controricorrente a pagare in favore della ricorrente le spese di lite del presente giudizio in favore della ricorrente, che liquida nell'importo complessivo di Euro 6.000,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario e accessori di legge, nella misura del 15%.

(Omissis)