

## DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI PPC-RIVENDITA ENTRO IL QUINQUENNIO DA PARTE DEGLI EREDI

Si chiede di sapere se la rivendita, da parte dagli eredi, di un terreno agricolo, acquistato dal *de cuius* usufruendo delle agevolazioni fiscali previste dalle leggi in vigore in materia di proprietà coltivatrice, prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto, comporti la decadenza dalle predette agevolazioni, ai sensi dell'art. 2, comma 4-*bis*, d. l. n. 194 del 2009.

Al fine di offrire risposta al quesito, occorre muovere dal richiamo all'attuale disciplina in materia di agevolazioni fiscali per la proprietà coltivatrice.

In particolare, il comma 4-*bis*, dell'art. 2, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 ("Proroga di termini previste da disposizioni legislative"), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, come modificato dall'art.1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010 n. 220, nel disciplinare le condizioni di accesso al predetto beneficio, 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'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà."*

La disposizione in commento stabilisce, inoltre, 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"**.

Per comprendere la reale portata applicativa della disposizione in oggetto occorre considerare la finalità della norma, che fa leva sulla valutazione positiva della opportunità di favorire l'acquisto della proprietà in capo a chi si dedichi alla coltivazione del fondo.

Nell'ambito della generale disciplina agevolativa per i trasferimenti onerosi di terreni agricoli le decadenze vengono quindi in rilievo come normale controbilanciamento di un regime di favore accordato dal legislatore alla c.d. proprietà contadina<sup>(1)</sup>.

Nel prevedere la decadenza dalle agevolazioni per chi, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente il fondo acquistato o cessi di coltivarlo direttamente, la normativa in vigore, di cui al comma 4-*bis* citato, rivela chiaramente l'intento di impedire che le agevolazioni vengano concesse nei confronti di chi si possa presumere ponga in essere l'acquisto con finalità meramente speculative<sup>(2)</sup>.

Peraltro è criterio condiviso da prassi e giurisprudenza che la decadenza dalle agevolazioni previste dalla suindicata disposizione legislativa presupponga la volontarietà della cessazione della coltivazione del fondo o della sua alienazione, entro i cinque anni dall'acquisto.

Sia la Suprema Corte che i giudici tributari hanno fatto riferimento alla *ratio* della norma agevolativa per escludere la decadenza in presenza di *fatti involontari* quali l'evento morte o il trasferimento coattivo. "Va da sé, infatti, che tale sanzione è stata prevista dal legislatore per punire quel comportamento del contribuente che si mostri volutamente contrario a quegli intendimenti in vista dei quali erano stati concessi i benefici in questione e non certamente per un evento totalmente involontario qual è la morte".<sup>(3)</sup>

Tale natura sanzionatoria della decadenza, alla quale sembrerebbe essersi darsi risalto, è perfettamente congruente con la natura soggettiva del vincolo concernente il divieto di volontaria

alienazione prima del decorso di un certo termine o di cessazione dalla coltivazione e con il fatto che l'interesse alla formazione di aziende agricole familiari sia perseguito attraverso lo strumento dei benefici tributari <sup>(4)</sup>.

Proprio in ragione della natura soggettiva dei vincoli previsti dalla normativa per la proprietà coltivatrice, sembrerebbe irragionevole dover ritenere che in capo agli eredi possa trasferirsi, per effetto dell'acquisto *mortis causa* della proprietà del terreno agevolato, un onere di coltivazione o conduzione diretta e un divieto quinquennale di alienazione <sup>(5)</sup>.

Ciò detto, è opportuno tuttavia segnalare che una diversa posizione sembrerebbe emergere dall'esame della giurisprudenza sul punto.

In una recente pronuncia, la Commissione tributaria regionale di Roma <sup>(6)</sup> ha stabilito che la decadenza dalle agevolazioni, di cui alla legge 604/1954, derivante dall'alienazione prima del termine decennale dall'acquisto, si verifica anche nel caso in cui detta alienazione sia disposta dall'erede universale.

La sentenza citata, richiama, a sua volta, una precedente pronuncia della Cassazione <sup>(7)</sup> nella quale la Suprema Corte ha ritenuto che la decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina si verifichi anche nel caso in cui l'alienazione sia disposta dall'erede del beneficiario, affermando, in particolare che "poiché 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" <sup>(8)</sup>.

Pertanto, sebbene non possa ritenersi esistente, con riferimento alla fattispecie oggetto del quesito, un consolidato orientamento giurisprudenziale, la posizione espressa da parte delle Commissioni Tributarie e della Suprema Corte di Cassazione nelle pronunce qui richiamate, invita a suggerire cautela nella valutazione della fattispecie da parte degli interessati.

Vittoria La Peccerella

- 1) Così Petteruti G.-Podetti D., "Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo", in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, Anni IX, n. 4/2006.
- 2) In tal senso, con riferimento alla previgente disciplina, cfr. lo Studio C.N.N. n. 108 b/2001/T, estensore Podetti.
- 3) Cassazione 23.11.2000 n.269; Cassazione 19.11.1990 503; n. Comm.Trib.Reg. Bologna, n.269, del 23.11.2000; Cassazione 16.1.1992 n. 503; Cassazione 21.7.1992 n. 8803.
- 4) Cfr. Petteruti G.-Podetti D., cit. pag. 198.
- 5) Un'analogia riflessione è stata condotta con riferimento alle **c.d. agevolazioni "prima casa"**, sebbene, la norma agevolativa risulti ispirata ad una finalità ben diversa. Nello Studio n.30/2005/T, **DECADENZA DALLE c.d. AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA"**, Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 marzo 2005, est. Bellini L., in relazione alla rivendita entro il quinquennio da parte degli eredi, si è sostenuto che "*considerata la natura soggettiva e sanzionatoria della decadenza, si giunge alla conclusione che, qualora gli eredi conseguano nel patrimonio un'abitazione acquistata dal de cuius con le c.d. agevolazioni "prima casa", potranno liberamente vendere l'immobile nel quinquennio senza incorrere nella decadenza*". Si segnala che tuttavia una posizione parzialmente diversa è espressa, a riguardo, da Busani A., cfr. L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", IPSOA, 2010, pag. 656.
- 6) Cfr. **Sent. n. 133 del 2 novembre 2010 della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XX – Pres. e Rel. Scopigno**; cfr. **Sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna n. 14/14/99, depositata il 22 marzo 1999**. Si segnala inoltre la sentenza della Comm. Trib. Prov. Pordenone la quale richiederebbe la coltivazione diretta da parte dell'erede, in qualità di coltivatore diretto. Cfr. **Sentenza n. 50 del 14 maggio 2005 - della Comm. Trib. Prov., Pordenone, Sez. I**, ove si legge: "Per quanto riguarda l'eccezione sub. b) la mancata volontarietà dell'alienazione non può dare la possibilità al contribuente di avvalersi delle agevolazioni fiscali in assenza delle condizioni richieste a tal fine dalla legge. Il signor... poteva beneficiare delle facilitazioni concesse al padre soltanto nel caso di godere delle condizioni soggettive ed oggettive a tal fine necessarie. Sarebbe stato necessario a sua cura chiedere ed ottenere la qualifica soggettiva di coltivatore diretto in modo da rispettare la normativa di riferimento".
- 7) Cfr. **Cass. civ. Sez. V, 03-02-2003, n. 1546** (in *fisconline-Banca dati-*), la quale a sua volta richiama la **Cass. 14 agosto 1992, n. 9580** (in *"Mass. Foro it."*, 1992) secondo la quale decade dalle agevolazioni concesse in sede di acquisto di fondi

rustici l'erede del coltivatore diretto defunto che venda il terreno e non rileva che questa vendita sia cagionata dall'impossibilità per l'erede stesso minorenni di provvedere alla coltivazione del fondo .

- 8)** Si osserva che ad analoga argomentazione si fa ricorso in materia di edilizia residenziale pubblica, ove “si è sempre affermato che il divieto di alienazione di un bene, previsto in capo ad un soggetto, varrà sempre anche in capo all'erede del soggetto, poiché rientra nei principi generali che l'erede subentra nel complesso dei diritti e dei doveri che fanno capo al de cuius, salvi i diritti personali”. Così CNN, Nota n. 111-2007/C, est. A. Rutolo; nota n. 4110, del 16 ottobre 2002, prot. n. 3086, rel. Casu.