

## **COSTITUZIONE O TRASFERIMENTO DEL DIRITTO DI ENFITEUSI E APPLICABILITÀ DEL TRATTAMENTO AGEVOLATO PPC**

Il quesito chiama a precisare se per “trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti” debba intendersi, oltre all’alienazione della proprietà, anche l’acquisto derivativo-traslativo e l’acquisto derivativo-costitutivo di altri diritti, in specie di quello di enfiteusi.

La Legge 26 febbraio 2010 n. 25 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194" non contiene elementi decisivi per rispondere alla domanda ma, posto che si tratta di una disposizione agevolativa, essa si inquadra a pieno titolo nel sistema disciplinato dal T.U. dell’imposta di registro, nell’ambito del quale il concetto di trasferimento è utilizzato sin dall’art. 1 della Tariffa parte prima.

In tale articolo, sia nella versione in vigore fino al 31.12.2013, sia in quella attualmente vigente, nella parte espositiva iniziale si parla di “*Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà ..... e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice...*” dopo di che si passa alle disposizioni di dettaglio con indicazione delle aliquote diverse da quella di base del 9% e, in tale occasione, il legislatore sintetizza la formulazione in termini di “trasferimento che ha per oggetto ....”

Quindi, per *trasferimento* deve intendersi sia l’alienazione del diritto reale di cui sia titolare il dante causa, sia la costituzione del diritto reale che avvenga in conseguenza dell’atto, con effetto derivativo-costitutivo.

Una volta acquisita tale estensione del termine “trasferimento”, per stabilire se sia applicabile il trattamento di favore in esame ne va richiamata la ratio, che è quella di favorire la formazione di aziende agricole di titolarità di coltivatori professionali che si impegnino alla coltivazione per almeno cinque anni. Entra in ballo, allora, la diversa questione dei diritti acquistabili con l’agevolazione, sul quale problema si è passati, nel tempo, dal metodo dell’elencazione (con una serie di fattispecie testuali, che sono state per lungo tempo considerate tassative e non esemplificative) alla formulazione attuale che si riferisce genericamente al “trasferimento” facendo a meno di qualunque esemplificazione/elencazione.

In vigenza della vecchia agevolazione PPC, a causa della tassatività che si attribuiva all’elencazione contenuta nella legge n. 604 del 1954, si riscontravano posizioni sfavorevoli ad applicare l’agevolazione alle fattispecie diverse da quelle elencate, tra cui l’acquisto di usufrutto disgiunto dalla proprietà <sup>(1)</sup>. In epoca più recente la giurisprudenza ha assunto una posizione di apertura, ritenendo che “le agevolazioni fiscali, di cui all’art. 1 della L. 6 agosto 1954, n. 604, a favore della piccola proprietà contadina, spettano anche al coltivatore diretto che acquisti la sola nuda proprietà di un terreno da lui coltivato. Infatti, 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 di diritti

reali su beni immobili, purché l'acquisto avvenga da parte di persone che si dedicano abitualmente alla lavorazione della terra." (2)

Come detto, vecchia e nuova disciplina sono del tutto discontinue e quindi i pregressi orientamenti non condizionano l'interprete, ma la posizione assunta dalla Suprema Corte sulla vecchia disposizione - che poteva apparire ben più limitativa dell'attuale - consente di propendere per soluzioni senz'altro estensive e liberali. In questo senso, nello Studio Tributario n. 1011-2013/T, LA TASSAZIONE DEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI A TITOLO ONEROSO DAL 1° GENNAIO 2014, (Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari l'11 dicembre 2013 e dal CNN il 13 dicembre 2013), si è affermato che <<per quanto attiene alla gamma dei diritti reali acquistabili con l'agevolazione, oltre all'acquisto della proprietà, deve ritenersi agevolabile l'acquisto di quota di proprietà, in linea con l'art.7 della legge n.1154 del 5 ottobre 1960. Inoltre, in continuità con la tradizione, non pare possa esservi ostacolo all'agevolabilità della costituzione di enfiteusi, dell'acquisto del diritto dell'enfiteuta, dell'affrancazione, dell'acquisto del diritto di uso o del diritto di superficie e finanche della servitù. Riguardo a questi ultimi diritti la cui titolarità non consente la "coltivazione", può accedersi alla soluzione estensiva in considerazione delle facoltà che spettano al rispettivo titolare, che possono effettivamente favorire lo sviluppo dell'impresa agricola (ad esempio, per costruire fabbricati e manufatti accessori, per allocare impianti di produzione elettrica fotovoltaici, idrici, eolici e simili, per realizzare condutture e vie di accesso ecc. ecc.).>>

Per quanto riguarda la prassi amministrativa, la questione dei diritti acquistabili con la nuova agevolazione è emersa in via indiretta, in occasione della trattazione del diverso problema dell'applicabilità del trattamento agli acquisti per usucapione.

Con la Ris. n. 77/E dell'8 novembre 2013, l'Agenzia delle entrate – Dir. Normativa, sollecitata a valutare una fattispecie venuta in essere in data 24 luglio 2012 (quindi dopo l'entrata in vigore della nuova PPC) ha richiamato la sentenza 25 marzo 2011, n. 6916, della Corte di Cassazione (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".

Proseguendo nella trattazione, la stessa Risoluzione asserisce che "coerentemente con i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità, deve, quindi, ritenersi che per gli atti giudiziari che accertano l'intervenuta usucapione ordinaria ventennale possano trovare applicazione le agevolazioni previste dalla legge n. 604 per la piccola proprietà contadina."

Come a dire che, implicitamente, l'Agenzia delle Entrate considera che l'elencazione contenuta nella legge n. 604 di cui sopra (elencazione che menzionava espressamente "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") non abbia subito restrizioni e già prima della nuova PPC avesse una portata tanto ampia da abbracciare tutti i trasferimenti funzionali alla formazione ed all'arrotondamento della proprietà coltivatrice.

In conclusione, deve ritenersi che anche la costituzione ed il trasferimento del diritto di enfiteusi possono beneficiare del trattamento agevolato PPC.

Per quanto riguarda i fabbricati pertinenziali, si rinvia a quanto esposto in CNN Notizie del 18.3.2015 (*Applicabilità delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli. Commento alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E-2015*).

*Giampiero Petteruti*

- 
- 1) Secondo la Cassazione n. 12351 del 18 novembre 1992 quando genitori e figli acquistano separatamente, ma contestualmente, l'usufrutto e la nuda proprietà di terreni, le agevolazioni previste per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina possono essere applicate solo a condizione che sia i genitori sia i figli rivestano la qualità di persone che dedicano ... abitualmente la propria attività manuale alla coltivazione della terra" Il genitore coltivatore diretto, che acquisti l'usufrutto, non può godere dell'agevolazione qualora la nuda proprietà sia acquistata dal figlio non coltivatore diretto.
  - 2) Sent. n. 26394 del 5 dicembre 2005 (ud. del 4 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria, in Fisconline. Inoltre, Cassazione n. 4409 del 10 maggio 1996 ha ritenuto che anche l'acquisto della **nuda proprietà** è idoneo e sufficiente a costituire nel tempo, allorché l'usufrutto cesserà, la piccola proprietà contadina, per cui una esclusione dal beneficio sarebbe del tutto irrazionale.