

Documento firmato digitalmente  
Il Presidente e Relatore  
FILIPPO TURTURICI

Sentenza n. 83/2022  
Depositata il 29/09/2022  
Il Segretario  
MARIA ANTONIETTA RAVIELE



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di SIENA Sezione 2, riunita in udienza il 23/09/2022 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

**TURTURICI FILIPPO**, Presidente e Relatore  
**BONARI CLAUDIO**, Giudice  
**NATALINI ALDO**, Giudice

in data 23/09/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 102/2022 depositato il 26/05/2022

**proposto da**

**Difeso da**  
Umberto Santi - SNTMRT61P04G478R

**ed elettivamente domiciliato presso** [umberto.santi@ordineavvocatipadova.it](mailto:umberto.santi@ordineavvocatipadova.it)

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Siena - Viale Europa 69 53100 Siena SI

**elettivamente domiciliato presso** [dp.siena@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.siena@pce.agenziaentrate.it)

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20121T001943000 REGISTRO 2012

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

Ricorrente/Appellante:

Resistente/Appellato:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate di Siena notificava in data 25.3.2022 a (c.f. | ), residente in | , loc. | , l'avviso di liquidazione n. 2012 1T 001943 000 di recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, dovute nella misura ordinaria del 15% , 2% e 1% (oltre all'imposta di bollo di € 230,00 ex Tariffa art.1 DPR 642/1972), e di irrogazione delle sanzioni, pari al 50% delle imposte, emesso a seguito di decadenza dal regime agevolato del "compendio unico" di cui agli art. 7, commi 2 e 4, Dlgs 99/2004 e art.5 bis, commi 1 e 2, L. 97/1994. Tale avviso traeva origine dall'atto di compravendita del 26.07.2012 registrato il 30.07.2012 n. 1943 serie 1T-repertorio n.91526 e racc.n.17559 notaio | - concluso dalla acquirente | (titolare della omonima ditta individuale - P.IVA | ), con la venditrice società | srl (p.i. | ) ed avente ad oggetto terreni (16 ettari) per un valore di €299.316,65 e tre immobili pertinenziali (D/10, C/6, A/7) per un valore di €572.966,31, e così complessivamente per un prezzo di cessione pari ad € 872.282,96. In tale atto all'art.6 si invocavano le agevolazioni fiscali dell'art.1, co.4 DLgs.n.88/2004 "trattandosi di soggetto che riveste la qualifica di imprenditore agricolo professionale"; altresì, si attestava che "Il presente atto è esente IVA ai sensi dell'art.10 co.8 bis del DPR 633/72 tuttavia il cedente opta per l'imposizione IVA ex art.17 comma 6 lett.a bis". Inoltre, al successivo art.7 | dichiarava "che il fondo rustico oggetto della presente compravendita costituisce un compendio unico e si impegna a condurlo in qualità di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno anni 10 (dieci) dalla data odierna".

Se non che | comunicava all'Agenzia delle Entrate (protocollo di riferimento n. 1614/2021) che in data 30/04/2020 con atto a rogito notaio | , stipulato in data 30/04/2020 e registrato all' Ufficio di Siena il 04/05/2020 alla | , aveva proceduto alla vendita in favore della Società Agricola | s.s., con sede in | (SI), codice fiscale | , dell'intero compendio immobiliare acquistato nel 2012 con agevolazioni c.d. del compendio unico. Il regime di favore invocato ed applicato all'atto di compravendita del 26.07.2012 registrato il 30.07.2012 n. | serie 1T prevedeva l' esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere per i trasferimenti a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per almeno 10 anni dal trasferimento.

Di conseguenza, l'Agenzia recuperava a tassazione le imposte dovute in misura

ordinaria, oltre agli interessi maturati, irrogando la sanzione in misura del 50% delle imposte non pagate come stabilito dal comma 2 , articolo 5 bis della L . n. 97/1994, in relazione all'atto oggetto di controllo risalente al 2012, ritenendo  
| decaduta dai benefici della citata agevolazione fiscale ex art. 5 bis D.Lgs n. 228/2001, introdotto dall'art.7 D.Lgs n. 99/2004 e art. 5 bis L.n.97/1994, per aver trasferito i citati immobili prima del effettivo decorso del termine decennale previsto *ex lege*, quale periodo minimo di coltivazione.

| impugnava il suddetto avviso, eccependo:

-Violazione dell'art. 7 L. n.212/2000, in quanto non si quantifica l'ammontare delle imposte richieste e non si motiva alcunché per non applicare il trattamento fiscale richiesto nell'art.6 del contratto di compravendita in questione;

-Violazione dell'art. 1 co. 4 del D.L.vo n. 99/2004 (e dell'art. 2,co. 4-bis, n. 194/2009, conv. L. 26 febbraio 2010, n. 25). Imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed imposta catastale nella misura dell'1% (Illegittimità dell'applicazione delle imposte in misura ordinaria; -Inapplicabilità nel caso di specie dell'orientamento che esclude la richiesta subordinata di agevolazioni (peraltro non richieste in via subordinata);

-Violazione e falsa applicazione dell'art. 40 DPR.n.131/1986, avendo emesso fattura(n.80/2012 del 26.7.12) optando per il l'imposizione IVA e, quindi, l'imposta di registro doveva applicarsi in misura fissa e non proporzionale.

-In via subordinata, violazione e falsa applicazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U. Registro, vigente *ratione temporis*, e dell'art. 10, D.L.vo n. 23/2011 (imposta di registro all'8% per i terreni, e al 7% per i fabbricati);

-In via subordinata, violazione e falsa applicazione della nota 1 all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U. Registro, vigente *ratione temporis*, e dell'art. 10, D.L.vo n. 23/2011, dall'art.12 L. n. 153/1975 (imposta di registro all'8% per i terreni);

-In via di ulteriore subordine violazione e falsa applicazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U. Registro, vigente *ratione temporis*. Nella denegata ipotesi di ritenuta applicabilità del testo introdotto nel 2011 ma con efficacia «*a decorrere dal 1° gennaio 2014*», (imposta di registro al 9% per i terreni e per i fabbricati);

-In via di estremo subordine, erroneità della quantificazione delle sanzioni.

Tutte le argomentazioni difensive di parte ricorrente sono da intendersi qui richiamate ed integralmente trascritte.

La stessa parte così concludeva:*"Voglia l'On.le Commissione Tributaria adita, in accoglimento del presente ricorso: in via pregiudiziale, dichiarare nullo l'avviso di liquidazione; in via principale, annullare la pretesa di imposta di registro proporzionale relativamente ai fabbricati, per il principio di alternatività Iva/registro; applicare le imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa e l'imposta catastale nella misura dell'1%, ai sensi dell'art. 1, comma 4, D.L.vo 29 marzo 2004 n. 99, e dell'articolo 2, comma 4-bis, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194,*

*conv. L. 26 febbraio 2010, n. 25; in via subordinata, e salvo gravame, applicare l'imposta di registro nella misura dell'8% ai terreni e del 7% ai fabbricati; in via di ulteriore subordine, e salvo gravame, applicare l'imposta di registro nella misura del 9%; in via di estremo subordine, e salvo gravame ridurre le sanzioni irrogate, erroneamente calcolate nell'avviso"*

Si costituiva in giudizio, l'Agenzia delle Entrate di Siena, che depositava le proprie controdeduzioni ed insisteva sulla piena legittimità e fondatezza del proprio operato e, per l'effetto, chiedeva la reiezione del ricorso. Tutte le argomentazioni difensive di parte resistente sono da intendersi qui richiamate ed integralmente trascritte.

Parte ricorrente depositava memoria illustrativa.

All'udienza del 23.09.2022 le parti insistevano sulle rispettive difese espresse in atti e la causa veniva trattenuta in decisione

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Corte, esaminati gli atti, ritiene, disattesa ogni contraria deduzione, eccezione e domanda, fondati in parte i motivi di doglianza e, quindi, il ricorso deve essere accolto.

In via pregiudiziale parte ricorrente lamenta l'omessa quantificazione delle imposte dovute, oltre al saggio interesse applicato ed il relativo calcolo, integrando così un'ipotesi di nullità, per aver subito una limitazione all'esercizio del proprio diritto di difesa.

In realtà, l'atto impugnato, riportando la base imponibile (prezzo di cessione di €872.282,96), l'aliquote applicate per ciascuna imposta (di registro nella misura del 15%, ipotecaria nella misura del 2% e catastale a 1%), quantifica nel relativo prospetto (si veda pag.9 dell'avviso impugnato - doc.2 allegato al ricorso), le singole imposte liquidate unitamente ai relativi interessi maturati. Con una semplice operazione matematica è possibile applicare alla base imponibile la percentuale prevista per ciascuna imposta ed ottenere l'importo esatto dell'imposta dovuta (imposta di registro € 130.842,44; imposta ipotecaria € 17.445,66; imposta catastale € 8.722,83), mentre il residuo è rappresentato dall'importo degli interessi calcolati (dal 30.7.22 al 15.3.22), a mezzo dei saggi *ex lege* previsti. Tanto che l'avviso *de quo* riporta espressamente: "*Gli interessi sulle maggiori imposte accertate sono stati calcolati, ai sensi dell' art . 55, del D. P. R. 131/86 e dell'art . 6 , comma 2, del D. M. 21/05/2009, fino alla data del 15-03-2022 . Per ogni giorno successivo maturano interessi in ragione del tasso annuale del 3,5 %*". Pertanto, l'eccezioni sollevate dalla parte ricorrente appaiono del tutto infondate e, quindi, meritano la totale reiezione.

Nel merito, il *thema decidendum* è rappresentato dalla tassazione da applicare in base a quanto invocato nell'atto di compravendita del 26.07.2012 registrato il 30.07.2012 n. 1943 serie 1T-repertorio n.91526 e racc.n.17559 notaio Previti Francesco- concluso tra

l'acquirente | | , titolare della omonima ditta individuale - P.IVA | | , e la venditrice società | | srl (p.i. | | ) ed avente ad oggetto terreni (16 ettari) per un valore di €299.316,65 e tre immobili pertinenziali (D/10, C/6, A/7) per un valore di €572.966,31, e così complessivamente per un prezzo di cessione pari ad € 872.282,96 (si veda doc.12 allegato al ricorso).

All'art.6 di tale atto si prevede: *"Si invocano le agevolazioni fiscali previste dall'art. 1 comma 4 del D.Lgs. 29 marzo 2004 n.99 trattandosi di soggetto che riveste la qualifica di imprenditore agricolo professionale ai sensi del sopracitato D.Lgs 99/2004 a far data dal 27 dicembre 2005 come risulta dall'Attestato rilasciato dall'ARTEA in data 12 luglio 2012 ed iscritto all'INPS con il numero 00454232. Pena la decadenza dei benefici fiscali con il presente atto richiesti, la parte acquirente si impegna ed obbliga a produrre nei termini di legge agli organi competenti le ulteriori certificazioni eventualmente richieste. Il presente atto è esente IVA ai sensi dell'art. 10 comma 8 bis del DPR 633/72 tuttavia il cedente opta per l'imposizione IVA ex art. 17 comma 6 lett. a bis".*

Altresì, all'art.7 si prevede: *"La signora | | ai sensi dell'art. 7 comma 2 del D.Lgs 99/2004 e successive modifiche ed integrazioni dichiara che il fondo rustico oggetto della presente compravendita costituisce un compendio unico e si impegna a condurlo in qualità di imprenditore agricolo professionale, per un periodo di almeno anni 10 (dieci) dalla data odierna. Il compendio unico come sopra costituito ai sensi del predetto articolo 7 comma 4 è da considerarsi unità indivisibile per anni 10 (dieci) dal presente atto e durante tale periodo non può essere frazionato, per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atto tra vivi".*

Orbene, | | nell'atto in questione assumeva la posizione di contrante-acquirente, qualificandosi, tramite specifica documentazione, come Imprenditore Agricolo Professionale ed invocava *"le agevolazioni fiscali previste dall'art. 1 comma 4 del D.Lgs. 29 marzo 2004 n.99"*, che poi si concretizzavano nell'esenzione dall'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere per i trasferimenti a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per almeno 10 anni dal trasferimento.

Inoltre, nonostante che l'atto *de quo* risultava esente ai fini IVA ex art.10, co.8 bis Dpr.n.633/72 il cedente esercitava l'opzione prevista *ex lege* (art. 17 co. 6 lett. a bis Dpr.n.633/72), manifestando espressamente per l'imposizione ai fini IVA. Nell'atto non vi sono richieste di altre agevolazioni fiscali.

In data 30/04/2020 con atto a rogito notaio | | , stipulato in data 30/04/2020 e registrato all' Ufficio di Siena il 04/05/2020 alla Serie IT Numero | | , | | aveva proceduto alla vendita in favore della Società Agricola | | s.s., con sede in | | (SI), dell'intero compendio immobiliare acquistato nel 2012 con

agevolazioni c.d. del compendio unico (si veda doc.14 allegato al ricorso).

, pertanto, non essendo decorso il termine decennale previsto (acquisto del 26.07.2012 e vendita del 30/04/2020) deve essere dichiarata decaduta dalle agevolazioni invocate ed ottenute di cui all'art. 1 co. 4 del D.Lgs. n.99/2004 (esenzione dall' imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo).

Sulla eccepita doglianza della violazione del principio di alternatività IVA/registro, con cui si reclama l'applicazione delle imposte in misura fissa, per la parte riferibile ai soli fabbricati, qualificando l'acquisto del 2012 come acquisto di terreni e fabbricati (di cui la parte relativa ai fabbricati assoggettabile ad Iva per opzione), invece di acquisto di terreni e relative pertinenze, è da ritenere infondata e, quindi, deve essere rigettata.

La fattura emessa ex art. 17 co. 6 lett.a bis DPR.n. 633/19 dalla cedente società venditrice srl ( n.80 del 26.07.2012 – si veda doc.13 ricorso) risultava senza Iva e non veniva integrata dalla cessionaria , come prescritto all'art. 17, co. 5 e co. 6 lett. a bis), del DPR 633/1972. Tanto è vero che la stessa ricorrente nella propria dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2012, quadri VE e VF, non vi è indicata alcuna IVA, di cui all'imponibile della fattura, che andava esposta a debito e a credito (si veda all. 3 controdeduzioni).

Pertanto, nella specie non sussiste alcuna violazione del principio di alternatività, in quanto l'operazione in questione non ha scontato Iva.

Nella specie, *in primis*, deve rilevare che , nell'atto in questione, non solo si dichiarava Imprenditore Agricolo Professionale (*"trattandosi di soggetto che riveste la qualifica di imprenditore agricolo professionale ai sensi del sopracitato D.Lgs 99/2004"*), ma forniva anche elementi probatori in tal senso (*"come risulta dall'Attestato rilasciato dall'ARTEA in data 12 luglio 2012 ed iscritto all'INPS con il numero 00454232"*). Altresì, si impegnava anche *"a produrre nei termini di legge agli organi competenti le ulteriori certificazioni eventualmente richieste"*.

Sul punto non vi è dubbio.

Non solo non risulta che l'Agenzia o qualsiasi altro Ente abbia richiesto nel tempo un ulteriore documentazione in proposito, ma non ha neppure provveduto a disconoscere, durante gli otto anni trascorsi, l'effettiva sussistenza della qualifica oramai acquisita di I.A.P. Né tanto più ha proceduto in tal senso nel corso del presente giudizio, dimostrando il mancato possesso dei requisiti di legge da parte di . Di conseguenza, nella stessa si è rafforzata la convinzione che tramite la qualifica di IAP potesse beneficiare, comunque, delle agevolazioni tributarie ricollegabili a tale qualifica posseduta. Tanto che, facendo leva sul principio di legittimo affidamento riposto nella P.A. comunicava all'Agenzia (protocollo di riferimento n. 1614/2021) di aver proceduto, ancorché prima del decorso dei dieci anni, alla vendita dell'intero compendio immobiliare acquistato nel 2012 con agevolazioni c.d. del compendio unico, con atto del 30.4.20 a rogito notaio , registrato all' Ufficio di Siena il 04/05/2020 alla Serie IT Numero

Per tale condotta, che ha generato il presente contenzioso, non può non riconoscersi correttezza e buona fede in |

Pertanto, a parte ricorrente devono riconoscersi le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, di cui al combinato disposto degli artt.1, co.4, Dlgs.n.99/2004 e 2, co.4bis, DL.n.194/2009, modificato L.n.220/2010, in quanto imprenditore agricolo professionale, persona fisica, ed iscritta nella gestione previdenziale ed assistenziale, che nel caso in esame si individuano nell'imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa e nell'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1%.

Tanto più che secondo un orientamento espresso dalla Corte Suprema le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta (si veda in tal senso Cass.n.14117/2010).

In ogni caso, anche laddove volessimo qualificare la suddetta agevolazione, come subordinata a quella richiesta, applicata e decaduta del compendio unico, la stessa deve essere ritenuta ammissibile (a tal proposito si richiama nello stesso senso sentenza CTP Siena n. 1125/2020 – si veda doc.18 allegato al ricorso).

Le ragioni devono ricercarsi nel fatto che, nel caso in esame, il potere accertativo posto in essere dall'Agenzia per riconoscere le agevolazioni del compendio unico, ha riguardato anche la valutazione dei requisiti (qualifica IAP e sussistenza di terreni agricoli) per beneficiare di altra agevolazione richiesta, basandosi sui medesimi presupposti ed escludendo così la necessità di ricorrere ad altra indagine valutativa.

Ogni ulteriore eccezione e domanda deve essere ritenuta assorbita.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio, stante la specificità della materia trattata e le implicazioni esaminate ed, in ogni caso, per la soccombenza reciproca tra le parti.

P.Q.M.

*La Corte accoglie il ricorso. Spese compensate.*

Siena, lì 23.09.2022

Il Presidente Estensore

