

La cessione di una porzione del compendio non sempre comporta decadenza dalle agevolazioni

Cass. Sez. V Civ. 28 ottobre 2016, n. 21847 - Chindemi, pres.; Stalla, est.; Giacalone, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola T.M. (avv. Carrese) (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Perugia 11 ottobre 2011, n. 193/2011*)

La decadenza dall'agevolazione prevista dall'art. 5 bis, comma 1, della legge n. 97/1994, in materia di compendio unico, viene meno quando la cessione o affitto di una porzione del compendio medesimo a terzi ha lasciato all'acquirente una superficie coltivabile inferiore a quella minima indivisibile stabilita dalla legge regionale, mentre nel caso in cui la cessione o affitto non abbia lasciato all'acquirente una porzione inferiore, l'agevolazione permane.

(Omissis)

FATTO

L'Agenzia delle Entrate propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 193/1/11 dell'11 ottobre 2011 con la quale la Commissione tributaria regionale di Perugia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato alla Società Agricola T.M. a r.l. a titolo di decadenza dalle agevolazioni *ex art.5 bis*, comma 1, legge n. 97/1994, introdotto dall'art. 51, comma 21, legge n. 448/2001 (esenzione dall'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere) da quest'ultima fruite in relazione all'atto di acquisto (ottobre 2005) di un compendio agricolo in territorio montano.

Ha ritenuto la commissione tributaria regionale, in particolare, che il diritto alle agevolazioni non venisse meno per l'intervenuto affitto (2007-08) di una parte modesta della superficie del compendio (circa il 20 per cento) ad aziende terze di allevamento; anche considerato che tale affitto non escludeva la permanenza, in capo alla società contribuente, della qualità soggettiva di imprenditore agricolo a titolo principale o professionale (IAP), posto che il concetto di professionalità andrebbe inteso non come esclusività, ma come non occasionalità dell'attività agricola esercitata.

Resiste con controricorso la società intimata.

DIRITTO

P. 1. Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate deduce - *ex art. 360*, comma 1, n. 3 c.p.c. - falsa applicazione dell'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994, come introdotto dall'art. 52, comma 21, legge n. 448/2001, e dell'art. 1, l.r. Umbria n. 4/03 (in relazione all'art. 14 prel.). Ciò perché, nell'escludere la decadenza dalle agevolazioni, la commissione tributaria regionale non avrebbe considerato che gli atti di affitto a terzi di una non irrilevante porzione del compendio acquistato determinavano la violazione da parte della società agricola acquirente dell'impegno, assunto al momento dell'acquisto, di costituire un compendio unico oggetto di coltivazione o conduzione diretta ed unitaria ininterrotta per almeno dieci anni dall'acquisto; a nulla rilevando che tali atti avessero preservato l'estensione della superficie minima indivisibile così come stabilita (in 4 ha) dalla richiamata l.r. Umbria n. 4/03. L'interpretazione fornita dalla commissione tributaria regionale si porrebbe altresì in contrasto con l'art. 14 prel., in quanto estensiva di norme di natura eccezionale, perché agevolative.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - *ex art. 360*, comma 1, n. 4 c.p.c. - violazione dell'art. 112 c.p.c. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto infondato l'avviso di liquidazione per una ragione (la permanenza in capo alla società agricola acquirente della qualità di coltivatore diretto ovvero di imprenditore agricolo a titolo principale) in realtà mai posta dall'amministrazione finanziaria a fondamento di esso, né dedotta in giudizio.

Con il terzo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta violazione dell'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994, come introdotto dall'art. 52, comma 21, legge n. 448/2001, e dell'art. 1, l.r. Umbria n. 4/03 (in relazione all'articolo 14 prel.); per non avere la commissione tributaria regionale considerato che, mediante la concessione in affitto a terzi della porzione di fondo, era venuto meno il presupposto oggettivo della «conduzione» del compendio unico da parte della società agricola acquirente, con conseguente cessazione del presupposto agevolativo.

P. 2. Prendendo dapprima in esame il secondo motivo di ricorso, se ne rileva l'inaccogliabilità.

Nell'affermare che l'affitto o la locazione di parte minima dei terreni non sarebbe in grado di far perdere all'azienda la «qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale e farle assumere quella di impresa preordinata alla locazione o all'affitto di fondi rustici» (sent. Par. 8.2 e 8.3), la Commissione tributaria regionale non ha indebitamente ampliato il tema decisionale, restando invece nell'ambito degli stretti limiti dell'interpretazione della normativa di riferimento.

Con l'affermazione in esame, in particolare, la commissione di merito ha inteso completare il proprio ragionamento sull'interpretazione dell'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994, introducendo l'argomento - in puro diritto - secondo cui l'affitto o la locazione di parte dei terreni non comporterebbe di per sé il venir meno della qualifica soggettiva richiesta per l'agevolazione (imprenditore agricolo a titolo principale).

Non si verte però di un'autonoma *ratio decidendi* estranea ai fatti di causa ed al dibattito processuale, bensì di una pura argomentazione dimostrativa di natura giuridica resa dal giudice di merito *ad abundantiam*, ovvero quale mero *obiter dictum* destinato ad ulteriormente rafforzare, nella logica dell'estensore, il convincimento di fondo di spettanza delle agevolazioni contestate; convincimento in realtà basato, come ben emerge dal complesso della motivazione in esame, da diverse e bastevoli considerazioni in ordine alla nozione obiettiva di «compendio unico» ai fini della normativa di riferimento, ed alla sua ravvisabilità pur in presenza di affitto di talune porzioni di esso.

In ciò, pertanto, va individuata la vera *ratio decidendi* della sentenza impugnata (come, in effetti, l'agenzia delle entrate mostra di aver perfettamente colto nella formulazione del primo e del terzo motivo di ricorso per cassazione).

Il motivo qui in esame risulta dunque finanche inammissibile, là dove mostra di censurare - nella prospettiva dell'errore in procedendo, quanto a violazione dell'art.112 c.p.c. - un argomento prettamente dissertativo ed ausiliario nella completa ricostruzione, da parte del giudice di merito, di tutti indistintamente gli elementi costitutivi della fattispecie giuridica di agevolazione dedotta in giudizio; senza con ciò assumere effetto decisorio di domande o eccezioni non proposte dalle parti.

P. 3.1 Il primo ed il terzo motivo di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria, sono invece parzialmente accoglibili; nei termini che seguono.

In base all'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994 (Disposizioni per favorire le aziende agricole montane), come introdotto dall'art. 52, comma 21, legge n. 448/2001: «1. Nei territori delle comunità montane, il trasferimento 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 un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere. I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6, sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. In caso di successione i compendi devono essere compresi per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione».

Il comma 6 dell'articolo in oggetto stabilisce che: «Le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano regolano con proprie leggi l'istituzione e la conservazione delle aziende montane, determinando, in particolare, l'estensione della superficie minima indivisibile».

In ottemperanza a quest'ultimo disposto, la Regione Umbria è intervenuta a fornire la definizione di «superficie minima indivisibile» con l'articolo unico della l.r. n. 4/2003, secondo cui: «Al fine di fruire dei benefici e delle agevolazioni previsti dall'art. 5 *bis* della l. 31 gennaio 1994, n. 97, come aggiunto dall'art. 52, comma 21, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, le aziende agricole devono essere costituite in un compendio unico della superficie minima indivisibile di quattro ettari».

Sul piano interpretativo soccorre anche l'art. 7 (Conservazione dell'integrità fondiaria) del d.lgs. 99/2004, che statuisce: «1. Dopo l'art. 5 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, è inserito il seguente: "Art. 5 *bis* (Conservazione dell'integrità aziendale). 1. Ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, per compendio unico si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni.

2. Al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento si applicano le disposizioni di cui all'art. 5 *bis*, commi 1 e 2, della l. 31 gennaio 1994, n. 97. Gli onorari notarili per gli atti suddetti sono ridotti ad un sesto».

Sulla nozione generale di «compendio unico» di cui al testé riportato art.7, d.lgs. n. 99/2004, è intervenuta anche questa corte di legittimità (Cass. 15562/14) che, nell'evidenziarne l'autonomia rispetto a quella di «minima unità culturale» di cui all'articolo 846 del codice civile (contestualmente abrogato) ha osservato come quest'ultima facesse riferimento alle necessità della famiglia coltivatrice diretta, ed alla conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria, «mentre il "compendio unico" ha inteso dare rilievo all'aspetto produttivo dell'azienda agricola, stabilendo condizioni per il conseguimento di agevolazioni fiscali allo scopo di garantire un minimo di redditività».

Per quanto concerne il compendio unico in ambito montano, soccorre parimenti una nozione di superficie minima tutelata dal legislatore per la sua ritenuta idoneità a garantire, da un lato, la razionalizzazione ed ottimizzazione dello sfruttamento a «livello minimo di redditività» che, *ex art. 7, d.lgs. n. 99/2004 cit.*, definisce il compendio unico.

Ed è per conseguire questi obiettivi che il legislatore ha poi introdotto un vincolo di natura temporale al compendio unico così costituito, imponendone l'indivisibilità ed infrazionabilità - *mortis causa* o per atto tra vivi - per 15 anni dall'acquisto.

Va però osservato che, in base all'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994, il vincolo di indivisibilità non riguarda il «compendio unico» considerato nella sua interezza, cioè così come risultante dall'atto di acquisto, bensì il compendio unico «entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6»; dunque, nei limiti della superficie stabilita dal legislatore regionale.

Poiché il vincolo di indivisibilità è, come detto, funzionale alla conservazione di una superficie minima di sfruttamento territoriale e di produttività aziendale, consegue che la sua violazione, in tanto può determinare la decadenza dalla agevolazione fiscale, in quanto produca la formazione di superfici agricole inferiori a quelle - minime - volute dal legislatore (statale e regionale).

Va in altri termini ritenuto che l'interpretazione della prima parte dell'art. 5 *bis* in esame (impegno del contribuente alla coltivazione per almeno dieci anni del compendio unico) non possa non porsi in relazione con quanto disposto nella seconda parte della medesima disposizione (indivisibilità oltre il limite della superficie minima stabilita per legge regionale), stante la natura e lo scopo dell'agevolazione.

Anche l'impegno di coltivazione-conduzione va dunque rapportato all'esigenza (coincidente con la ratio agevolatrice) di preservare una superficie minima di sfruttamento, così come anche evincibile dalla normativa regionale di riferimento su riportata, secondo cui condizione necessaria e sufficiente per fruire dei benefici delle agevolazioni previste di dall'art. 5 *bis* in questione è che le aziende agricole siano costituite «in un compendio unico della superficie minima indivisibile di quattro ettari».

Va in definitiva affermato che la decadenza dall'agevolazione di cui all'art. 5 *bis*, legge n. 97/1994 per violazione dell'impegno assunto dall'acquirente al momento dell'acquisto, non discende sempre ed in ogni caso dalla cessione a terzi, nel decennio, di una porzione del compendio unico acquistato in regime agevolato. Occorre infatti distinguere l'ipotesi in cui la dismissione a terzi di parte del compendio unico abbia determinato la formazione, in capo all'acquirente, di porzione agricola inferiore alla superficie minima indivisibile stabilita con legge regionale, nel qual caso l'agevolazione è esclusa in toto; da quella in cui tale dismissione non abbia determinato la formazione di porzione inferiore alla superficie minima indivisibile, nel qual caso l'agevolazione continua a spettare in rapporto alla sola porzione non concessa dall'acquirente a terzi, ed oggetto di coltivazione diretta da parte del medesimo.

P. 3.2 Quanto fin qua osservato vale a fornire un'interpretazione complessiva ed unitaria, in chiave funzionale e finalistica, della norma agevolativa di cui all'art. 5 *bis*, legge 97/1994; così da effettivamente escludere - in via di interpretazione diretta, e non analogica né estensiva della norma agevolativa - la fondatezza dell'avviso di liquidazione opposto là dove ha inteso revocare del tutto le agevolazioni fruite.

Il giudice di merito - con affermazioni non censurate - ha appurato che l'acquisto ha avuto ad oggetto un compendio (800 ha) di molto superiore alla superficie minima indivisibile (4 ha) stabilita dalla legge regionale Umbria n. 4/03; e, inoltre, che l'affitto ad aziende terze di allevamento ha riguardato una porzione pari a circa il 15-20 per cento della superficie totale. Parimenti incontestato è, su tale presupposto, che la concessione in affitto a terzi di una porzione del compendio acquistato con l'agevolazione non abbia originato la creazione di superfici coltivate inferiori a quelle minime di legge. Di ciò si ha riprova nel fatto che la stessa revoca delle agevolazioni non è dipesa da questo aspetto, bensì - come più volte esplicitato dall'agenzia delle entrate - dal fatto che «l'affitto a terzi di una porzione (...) del compendio unico, implicando la cessazione, anche solo parziale, della conduzione di esso, integra una violazione all'impegno assunto con riferimento all'intero compendio nella dichiarazione resa al momento della stipula dell'atto di acquisto» (ric. pag.17).

Ne segue la cassazione, in relazione ai motivi accolti, della sentenza impugnata; con rinvio ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale di Perugia la quale, in applicazione del suddetto principio di diritto, rideterminerà l'importo dovuto dalla società contribuente sulla base dell'avviso di liquidazione opposto, nella considerazione del rapporto tra porzione ceduta a terzi, e porzione oggetto di coltivazione diretta da parte della medesima.

(Omissis)

La cessione di una porzione del compendio non sempre comporta decadenza dalle agevolazioni

Fino al 31 dicembre 2013 sono state in vigore le agevolazioni fiscali dirette a favorire la costituzione del compendio unico nei territori delle comunità montane ed in quelli diversi dalle zone montane.

L'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994¹ prevedeva, infatti, che «Nei territori delle comunità montane, il trasferimento 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 un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere».

Pertanto «I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi».

A questa fattispecie di «compendio unico» ha fatto poi seguito quella della «minima unità colturale», intensa quale estensione di terreno necessaria per il lavoro di una famiglia agricola.

Quest'ultima è stata introdotta dal d.lgs. n. 99/2004, che, avendo ricondotto l'art. 5 *bis* nell'ambito del d.lgs. n. 228/2001, ha esteso l'agevolazione ai terreni situati sull'intero territorio nazionale.

L'intento dei suddetti provvedimenti era quello di favorire la ricomposizione fondiaria e il riordino fondiario promossi da Regioni, Province, Comuni e comunità.

Con la riformulazione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro), operata dall'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011², il regime impositivo degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, è stato oggetto di rilevanti modifiche così come chiarito dall'Amministrazione finanziaria.³

La conseguenza di tali novità è stata la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, anche se previste da leggi speciali, per cui hanno cessato di produrre effetti anche le agevolazioni riguardanti l'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani, etc.)⁴.

Unica eccezione, dovuta a una norma che ha introdotto una specifica esclusione dall'abrogazione generalizzata di tutte le agevolazioni in oggetto,⁵ la normativa in materia di p.p.c. (piccola proprietà contadina) attualmente disciplinata dalla legge n. 25/2010⁶, di conversione del d.l. n. 194/2009 (mille proroghe).⁷

¹ Introdotto dall'art. 52, comma 21, legge n. 448/2001.

² Come modificato dall'art. 26 del d.l. n. 104/2013.

³ Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate.

⁴ Le aliquote previste dall'art. 1 della Tariffa, per un importo minimo di 1.000 euro, sono:

15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;

9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), nonché ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;

2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Inoltre, gli atti assoggettati alle aliquote dell'imposta di registro di cui sopra, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 per cento.

⁵ Art. 1, comma 608, della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

⁶ In vigore dal 28 febbraio 2010.

⁷ A differenza di quanto era sempre avvenuto negli anni precedenti, la norma non richiama le originarie agevolazioni riguardanti la piccola proprietà contadina (*ex* legge n. 604/1954), che hanno disciplinato in precedenza la materia, con ripetute

Per effetto di tali modifiche i trasferimenti di terreni agricoli beneficiano, in termini agevolativi, della nuova normativa in materia di piccola proprietà contadina.

Riguardo al significato della locuzione «compendio unico», l'Agenzia delle Entrate⁸ ha fornito una definizione non del tutto esaustiva limitandosi ad affermare che con tale espressione si intende «l'insieme di terreni agricoli che per volontà dell'acquirente confluiscono in un complesso unitario destinato all'attività agricola, svolta dall'acquirente in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale».

Anche il legislatore, con l'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001, ha dato una interpretazione alquanto generica, circa i limiti dimensionali, prevedendo che «Ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, per compendio unico si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni».

Da ultimo, in merito alla nozione generale di «compendio unico» la Cassazione⁹, nell'evidenziarne l'autonomia rispetto a quella di «minima unità culturale», di cui all'art. 846 c.c. (poi abrogato)¹⁰, ha osservato come quest'ultima facesse riferimento alle necessità della famiglia coltivatrice diretta, ed alla conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria, «mentre il compendio unico ha inteso dare rilievo all'aspetto produttivo dell'azienda agricola, stabilendo condizioni per il conseguimento di agevolazioni fiscali allo scopo di garantire un minimo di redditività».

Come sottolineato, la norma subordinava il riconoscimento dell'agevolazione a condizione che i soggetti acquirenti si impegnassero a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni a decorrere dalla data del trasferimento.

Sotto il profilo oggettivo, l'agevolazione si applicava ai trasferimenti di terreni agricoli ed alle relative pertinenze (art. 818 c.c.), compresi i fabbricati rurali, in virtù del disposto dell'art. 23, comma 3, del d.p.r. n. 131/1986 che stabilisce: «Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate». Questo in quanto l'art. 5 *bis* prevedeva l'agevolazione per i trasferimenti di terreni che sarebbero andati a costituire il compendio unico e, nel riferirsi all'indivisibilità dello stesso, includeva «i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati» tra i beni considerati unità indivisibile (compendio) per quindici anni.

Altra condizione necessaria per il conseguimento dell'agevolazione era che gli acquirenti «(...) si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento».

L'impegno doveva risultare da una dichiarazione dell'acquirente stesso che poteva essere resa nell'atto di acquisto oppure trasmessa all'Ufficio delle Entrate contestualmente alla richiesta di registrazione dell'atto. Ciò perché l'Ufficio competente potesse accertare l'esistenza dei requisiti previsti per l'applicazione dell'agevolazione.

La violazione dell'impegno assunto di costituire un «compendio unico» era, quindi, ritenuta motivo di decadenza dal beneficio.

Ma cosa succede(va) se, ad esempio, l'acquirente ha venduto o affittato una porzione del compendio, acquistata con l'agevolazione in oggetto, anche se questa costituiva una parte minima dello stesso, tale da garantire comunque all'acquirente quella superficie minima indivisibile «coltivabile» richiesta dalla legge regionale?

proroghe. Le attuali agevolazioni sono disciplinate da una normativa del tutto nuova, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 36/del 17 maggio 2010.

⁸ Circolare n. 13/E del 31 gennaio 2002.

⁹ Cass. Sez. II 8 luglio 2014, n.15562, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

¹⁰ L'art. 846 c.c., prevedeva che nei trasferimenti e nelle divisioni dei terreni destinati a colture non doveva darsi luogo a frazionamenti che non rispettino la minima unità culturale. Si intende per minima unità culturale l'estensione di terreno necessaria per il lavoro di una famiglia agricola. L'estensione della minima unità culturale è determinata dall'autorità amministrativa sentite le associazioni di categoria.

È il caso esaminato dalla Cassazione che, con la sentenza n. 21847/2016, in epigrafe, ha affermato che «la decadenza dall'agevolazione di cui all'art. 5 *bis*, comma 1, legge n. 97/1994 per violazione dell'impegno assunto dall'acquirente al momento dell'acquisto, non discende sempre ed in ogni caso dalla cessione a terzi, nel decennio, di una porzione del compendio unico acquistato in regime agevolato.

Occorre infatti distinguere l'ipotesi in cui la dismissione a terzi di parte del compendio unico abbia determinato la formazione, in capo all'acquirente, di porzione agricola inferiore alla superficie minima indivisibile stabilita con legge regionale, nel qual caso l'agevolazione è esclusa *in toto*; da quella in cui tale dismissione non abbia determinato la formazione di porzione inferiore alla superficie minima indivisibile, nel qual caso l'agevolazione continua a spettare in rapporto alla sola porzione non concessa dall'acquirente a terzi, ed oggetto di coltivazione diretta da parte del medesimo».

Nella fattispecie, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava l'avviso di liquidazione ad una società agricola la quale, avendo chiesto ed ottenuto le agevolazioni, *ex art. 5 bis*, comma 1, legge n. 97/1994, per l'acquisto di un compendio unico di circa 800 ettari in territorio montano nell'anno 2005, successivamente (negli anni 2007-08) affittava una parte della superficie di tale compendio (circa il 20 per cento) ad aziende terze di allevamento.

Per l'ufficio dell'Agenzia l'affitto a terzi di una porzione del fondo determinava la violazione dell'impegno assunto, da parte della società agricola, di costituire un compendio unico, oggetto di coltivazione o conduzione diretta ed unitaria ininterrotta per almeno dieci anni dall'acquisto, con conseguente decadenza dall'agevolazione. E questo, indipendentemente dal fatto che, conformemente alla legge regionale, avesse comunque conservato l'estensione della superficie minima indivisibile di 4 ettari.

Sostanzialmente, era venuto meno il presupposto oggettivo della «conduzione» del compendio unico da parte dell'acquirente, da cui l'insussistenza del beneficio.

Di parere contrario, invece, la Commissione tributaria regionale che, a conferma della decisione di primo grado, riteneva illegittimo l'avviso di liquidazione. Da qui il ricorso per Cassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nel merito, la Suprema Corte osserva che l'art. 5 *bis*, comma 6, della legge n. 97/1994 stabilisce che «Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano regolano con proprie leggi l'istituzione e la conservazione delle aziende montane, determinando, in particolare, l'estensione della superficie minima indivisibile».

In ottemperanza a quest'ultimo disposto, la Regione di competenza, con propria legge, ha fornito la definizione di «superficie minima indivisibile» in base alla quale le aziende agricole dovevano essere costituite in un compendio unico della superficie minima indivisibile di «quattro ettari».

Per i giudici di legittimità il vincolo di indivisibilità (*ex art. 5 bis*, legge n. 97/94) non riguarda il «compendio unico» considerato nella sua interezza, cioè così come risultante dall'atto di acquisto, bensì il compendio unico «entro i limiti della superficie minima indivisibile di cui al comma 6»; dunque, nei limiti della superficie stabilita dal legislatore regionale.

Poiché il vincolo di indivisibilità è, come detto, funzionale alla conservazione di una superficie minima di sfruttamento territoriale e di produttività aziendale, «consegue che la sua violazione, in tanto può determinare la decadenza dalla agevolazione fiscale, in quanto produca la formazione di superfici agricole inferiori a quelle – minime – volute dal legislatore (statale e regionale)».

La Cassazione, ribadisce un principio consolidato della giurisprudenza secondo il quale quando viene meno del requisito in oggetto la decadenza è integrale solamente quando l'estensione del terreno che rimane nella coltivazione o conduzione del beneficiario originario si riduca al di sotto del compendio minimo, mentre, in tutte le altre fattispecie in cui permane l'estensione minima richiesta, la decadenza sarà direttamente proporzionata alla parte di fondo «agevolato» mancante¹¹.

In altra circostanza, la Suprema Corte ha affermato che la decadenza dall'agevolazione prevista dall'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994 «non è sempre correlata alla cessione a terzi, nel decennio, di una porzione del

¹¹ Cas. Sez.V 26 ottobre 2016, n. 21617, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

compendio acquistata con il suddetto beneficio, in quanto l'agevolazione viene meno quando la cessione ha lasciato all'acquirente una porzione inferiore a quella minima indivisibile stabilita dalla legge regionale, mentre nel caso in cui la cessione non abbia lasciato all'acquirente una porzione inferiore, l'agevolazione permane»._

Come già evidenziato, per la Cassazione, al fine di accertare la sussistenza o meno dell'agevolazione è necessario accertare se la dismissione di una parte del compendio abbia o meno determinato la formazione, in capo all'acquirente, di una porzione inferiore alla superficie minima stabilita con legge regionale. Sulla base di queste considerazioni, i giudici di legittimità hanno ritenuto di interpretare la normativa di riferimento volta ad escludere, nello specifico, la fondatezza dell'avviso di liquidazione nella parte in cui revocava per intero le agevolazioni fruite.

Per la Cassazione, la C.T.R. ha appurato che l'acquisto aveva avuto ad oggetto un compendio (800 ha) di molto superiore alla superficie minima indivisibile (4 ha) stabilita dalla legge regionale; e, inoltre, che l'affitto ad aziende terze di allevamento ha riguardato una porzione pari a circa il 15-20 per cento della superficie totale. Parimenti incontestato è, su tale presupposto, che la concessione in affitto a terzi di una porzione del compendio acquistata con l'agevolazione non abbia originato la creazione di superfici coltivate inferiori a quelle minime di legge.

Di ciò si ha riprova – prosegue la Suprema Corte – nel fatto che la stessa revoca delle agevolazioni non è dipesa da questo aspetto, bensì – come più volte esplicitato dall'Agenzia delle Entrate – dal fatto che «l'affitto a terzi di una porzione (...) del compendio unico, implicando la cessazione, anche solo parziale, della conduzione di esso, integra una violazione all'impegno assunto con riferimento all'intero compendio nella dichiarazione resa al momento della stipula dell'atto di acquisto».

La Cassazione ha quindi accolto parzialmente il ricorso rinviando ad altra Sezione della C.T.R. il compito di rideterminare l'importo dovuto dalla società contribuente in base al rapporto tra porzione ceduta a terzi, e porzione oggetto di coltivazione diretta da parte della medesima.

In altri termini, si ritiene che, avendo usufruito la Società agricola dell'agevolazione sull'intero «compendio unico», dovrà pagare sul 20 per cento del prezzo versato per l'acquisto degli 800 ettari, l'imposta proporzionale di registro nella misura dello 8 per cento¹² e le imposte ipotecaria e catastale nella misura, anch'essa proporzionale, complessiva del 3 per cento.

L'agevolazione, prevista da una legge speciale, non trova più applicazione in quanto soppressa. Ad essa si è sostituita quella disciplinata dalla legge n. 25/2010 per cui i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (comprese le società agricole), iscritti nella relativa gestione previdenziale, possono acquistare terreni agricoli e fabbricati pertinenziali corrispondendo l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento, sul prezzo di compravendita, mentre le imposte di registro e ipotecaria sono dovute nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

In assenza dei requisiti soggettivi prescritti l'imposta di registro sarà dovuta, invece, nella misura proporzionale del 15 per cento.

Luigi Cenicola

¹² All'epoca dei fatti vigeva il precedente art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 che prevedeva l'aliquota dell'8 per cento per i trasferimenti degli immobili di qualunque genere mentre si applicava l'aliquota del 15 per cento per i trasferimenti di terreni agricoli effettuati da soggetti non qualificati (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali).