

Il requisito dell'estensione minima del compendio unico può essere integrato con acquisti progressivi di terreni

Cass. Sez. Trib. 10 febbraio 2022, n. 4416 ord. - Stalla, pres. ed est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. L.S.F. (avv. Sartori). (Conferma Comm. trib. reg. Puglia 29 gennaio 2016)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni - Compendio unico di aziende agricole montane - Estensione minima - Acquisti progressivi di terreni - Competono in quanto favoriscono l'accorpamento fondiario.

Ai fini del riconoscimento delle agevolazioni previste dall'art. 5 bis della legge n. 97 del 1994, in favore delle aziende agricole montane, il requisito oggettivo dell'estensione minima del compendio unico può essere integrato con formazione progressiva, stante il dato letterale e la ratio ispiratrice della normativa, volta a favorire l'accorpamento fondiario. È quindi possibile, con acquisti progressivi di ulteriori terreni, raggiungere il minimo livello reddituale potendo, il regime di favore, essere revocato prima del termine di dieci anni solo in mancanza dei requisiti soggettivi, cioè in mancanza di coltivazione, frazionamento e rivendita.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Con la riformulazione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), ad opera dell'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011¹, la tassazione degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, è stata oggetto di rilevanti modifiche così come chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria². Tale operazione ha, infatti, comportato una revisione delle aliquote dell'imposta di registro.

Contestualmente sono state soppresse le esenzioni e agevolazioni tributarie previste da leggi speciali, riferibili agli atti di cui sopra, e confermate, invece, le disposizioni di favore riguardanti gli atti diversi da quelli traslativi della proprietà di beni immobili in genere o traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi.

A decorrere, pertanto, dal 1° gennaio 2014 i trasferimenti immobiliari sono soggetti all'imposta proporzionale di registro con applicazione delle aliquote nella misura del 2³, 9 o 15 per cento.

A seguito dell'intervento normativo sono venuti meno anche i benefici fiscali in precedenza riconosciuti per l'acquisto di fondi rustici ed annessi fabbricati; fra questi, quelli inerenti al trasferimento di terreni agricoli destinati alla costituzione di un «compendio unico», previsti rispettivamente dall'art. 5 bis della legge n. 97/1994 (compendio unico nei territori delle comunità montane) e dall'art. 5 bis del d.lgs. n. 228/2001 (compendio unico in territori diversi dalle zone montane).

Fanno eccezione e conservano efficacia le norme in materia di piccola proprietà contadina, di cui alla legge n. 25/2010, e quelle per i trasferimenti di proprietà, a qualsiasi titolo, di fondi rustici nei territori montani finalizzati all'arrotondamento della piccola proprietà contadina contemplate dall'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973; articolo ripristinato dall'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017) in quanto aveva subito la stessa sorte delle agevolazioni soppresse.

Di conseguenza, i trasferimenti di terreni agricoli con imposta di registro ridotta possono avvenire, ricorrendone i requisiti soggettivi ed oggettivi, solo nei modi e nelle forme richiesti dalle norme da ultimo citate. In caso contrario le compravendite sono soggette all'imposta proporzionale con applicazione delle

¹ Come modificato dall'art. 26 del d.l. n. 104/2013.

² Agenzia delle Entrate, circ. n. 2/E del 21 febbraio 2014.

³ L'aliquota del 2 per cento è riservata all'acquisto della c.d. «prima casa».

nuove aliquote ordinarie del 9 o del 15 per cento; quest'ultima si applica nel caso in cui l'acquirente non sia un coltivatore diretto o IAP.

Discorso diverso allorché si tratta di trasferimenti di un «compendio unico» *mortis causa* (successione) o per liberalità (donazione) perché le modifiche introdotte all'imposta di registro non hanno parimenti interessato le imposte ad essi connesse per cui tali passaggi avvengono in esenzione di imposta (successione o donazione, ipotecaria, catastale e bollo). La differenza fra la tassazione dei due diversi regimi d'imposta è giustificata dal fatto che con la successione (o donazione) si intende garantire la continuità della conduzione aziendale.

Come noto, il compendio unico è definito come l'estensione di terreno necessaria a raggiungere il livello minimo di redditività previsto dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai regolamenti dell'Unione europea nn. 1257/1999 e 1260/1999, ma le singole Regioni possono stabilire una diversa definizione di compendio unico. La legge prevede espressamente che i terreni agricoli costituiti in compendio unico possono essere anche non confinanti, purché siano funzionali all'esercizio dell'impresa agricola.

Questa agevolazione era stata introdotta dalla legge di riforma dell'impresa agricola. L'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994 prevedeva, infatti, l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere per i trasferimenti a qualsiasi titolo di terreni agricoli, situati nei territori delle comunità montane, effettuati a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) che si impegnavano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento. L'esenzione era estesa alle relative pertinenze, rappresentate dai fabbricati rurali. I suddetti immobili, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile, erano considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non potevano essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi.

A fronte, quindi, di un regime fiscale di particolare favore, era prevista la nullità di tutti gli atti tra vivi e delle disposizioni testamentarie comportanti il disgregamento del compendio unico.

Con il d.lgs. n. 99/2004, che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) in sostituzione dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), è stata delineata la figura del compendio unico, inteso quale «minima unità culturale»; concetto che lo stesso provvedimento (art. 7) ha, quindi, ribadito inserendo l'art. 5 *bis* nel d.lgs. n. 228/2001, con il quale è stata estesa a tutto il territorio nazionale l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla legge n. 97/1994, pur con qualche problema connesso alla genericità dei riferimenti della norma stessa.

Il d.lgs. n. 101/2005 ha poi aggiunto i commi 11 *bis*, 11 *ter* e 11 *quater* al predetto art. 7 del d.lgs. n. 99/2004 con i quali sono stati forniti importanti chiarimenti sulla costituzione del compendio. In particolare:

- la costituzione di compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento; in tale ipotesi sono dovuti esclusivamente gli onorari notarili per l'atto di acquisto o trasferimento ridotti ad un sesto ai sensi del presente articolo, senza alcuna maggiorazione;
- i terreni e le relative pertinenze possedute a titolo di proprietà possono concorrere al raggiungimento del livello minimo di redditività;
- la costituzione di compendio unico può avvenire anche in riferimento a terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi a notaio nelle forme dell'atto pubblico.

Sia la prassi che la giurisprudenza della Cassazione, in particolare quest'ultima, si sono espresse sull'argomento posto che alcuni contenziosi, riconducibili ad atti posti in essere prima del 2014, sono tuttora al vaglio dei giudici di legittimità, come quello oggetto della presente che poi vedremo.

L'Amministrazione finanziaria⁴, ad esempio, a seguito di una richiesta di chiarimento da parte di un imprenditore agricolo professionale, che intendeva acquistare un terreno agricolo, confinante con quello già

⁴ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 407/E del 30 ottobre 2008.

di sua proprietà, al fine di costituire un compendio unico, ha fatto presente che il contratto preliminare stipulato dall'interessato non poteva usufruire delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001 poiché il contratto preliminare non produce effetti traslativi ma solo effetti obbligatori.

Dal canto suo, la Cassazione ha affermato che si ha decadenza parziale e non integrale dall'agevolazione prevista per l'acquisto, da parte di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale (ora IAP), di fondi rustici in zona montana al fine della realizzazione di un compendio unico, fintantoché il soggetto acquirente mantiene comunque la conduzione di un appezzamento di terra qualificabile come compendio unico⁵.

Relativamente al conseguimento del beneficio e alle modalità richieste dalla normativa di riferimento, la stessa Corte ha fatto presente, in altra circostanza, che se al momento dell'acquisto è sufficiente l'assunzione dell'impegno a costituire il compendio e non occorre la qualifica soggettiva (CD o IAP) è tuttavia necessario che quest'ultima intervenga in tempo certo, atteso che l'art. 1, comma 5 del d.lgs. n. 99/2004 statuisce che chi non è IAP può godere del relativo trattamento fiscale agevolato a condizione che abbia presentato l'apposita istanza di riconoscimento della predetta qualifica nonché si sia iscritto nella relativa gestione previdenziale, decadendo dagli eventuali benefici ottenuti se entro ventiquattro mesi dalla presentazione della istanza non risulti in possesso dei requisiti di IAP.

Per i giudici di legittimità la *ratio legis* di promozione del compendio unico, quale fattore di redditività dell'azienda agraria, sarebbe vanificata qualora il beneficio potesse permanere *sine die* in capo al soggetto privo della necessaria qualifica, sicché l'istanza di riconoscimento di tale qualifica deve essere contestuale all'atto di acquisto fondiario, al fine di far decorrere il termine biennale di accertamento⁶.

Ma l'Amministrazione finanziaria si è occupata anche degli effetti relativi ai trasferimenti del «compendio unico» che avvengono per successione o donazione.

Valga in proposito il chiarimento di prassi fornito a seguito di una istanza di interpello posta da un coltivatore diretto, iscritto nella relativa gestione previdenziale, titolare di un'azienda agricola che aveva ereditato, per successione testamentaria dello zio, l'intera proprietà di un fondo agricolo, composto da terreni agricoli e fabbricati rurali strumentali alla coltivazione degli stessi, ubicato in un Comune, con territorio parzialmente montano, facente parte dell'elenco dei comuni montani di cui alla circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993. Si chiedeva entro quanto tempo dalla presentazione della dichiarazione di successione doveva avvenire la stipula dell'atto di costituzione del «compendio unico», ovvero se erano sufficienti, nel caso di Comune inserito nell'elenco di quelli montani, le sole attestazioni rese nella dichiarazione di successione. Rispondendo all'istante, l'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che l'atto notarile, contenente l'impegno alla costituzione del «compendio unico» e la menzione del vincolo di indivisibilità, deve essere stipulato entro la data di presentazione della dichiarazione di successione⁷.

Ciò premesso, con l'ordinanza n. 4416 del 10 febbraio 2022, in epigrafe, la Cassazione è stata nuovamente chiamata ad esprimersi sul tema a seguito del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della C.T.R. la quale, confermando la decisione dei primi giudici, aveva ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione che l'ufficio aveva notificato ad un coltivatore diretto per il recupero dell'imposta proporzionale di registro e delle imposte ipotecaria e catastale in merito all'acquisto di un terreno agricolo fruendo dell'esenzione da imposta ai sensi dell'art. 5 *bis*, comma 1, della legge n. 97/1994. Per l'ufficio non era sostenibile la tesi che il compendio unico potesse essere costituito «con atti progressivi» fino al raggiungimento del minimo reddituale, né che il contribuente potesse fruire dell'esenzione semplicemente impegnandosi alla costituzione del compendio unico a prescindere dal possesso attuale dell'estensione di terreno idonea al raggiungimento del minimo di redditività.

Di parere contrario la C.T.R. la quale, sconfessando l'ufficio, aveva accertato in via preliminare che sussistevano i requisiti dell'esenzione da tassazione perché il soggetto era in possesso della qualifica di IAP

⁵ Cass. Sez. V Civ. 26 ottobre 2016, n. 21609, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

⁶ Cass. Sez. V Civ. 19 aprile 2017, n. 9843, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

⁷ Agenzia delle Entrate, risposta n. 396 del 23 settembre 2020.

al momento dell'acquisto e provvedeva alla coltivazione diretta dello stesso fondo unitamente agli altri terreni da lui posseduti (con reddito prevalente rinveniente dall'attività di agricoltore professionale). Quanto poi al motivo del contendere, aveva eccepito che l'evoluzione della normativa in materia (creazione del compendio con reddito aziendale superiore o pari almeno al 60 per cento del reddito di riferimento normativamente stabilito) consentiva tale integrazione con acquisti progressivi di ulteriori terreni fino al raggiungimento del minimo livello reddituale; potendo il regime di favore venire «revocato prima del termine di dieci anni solo in mancanza di requisiti soggettivi, cioè in caso di mancata coltivazione ed in caso di frazionamento o rivendita».

Rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la Corte si è richiamata alla giurisprudenza ribadendo che «Ai fini del riconoscimento delle agevolazioni previste dalla legge n. 97 del 1994, art. 5 *bis*, in favore delle aziende agricole montane, il requisito oggettivo dell'estensione minima del compendio unico può essere integrato con formazione progressiva, stante il dato letterale e la *ratio* ispiratrice della normativa, volta a favorire l'accorpamento fondiario»⁸.

La norma, al pari delle disposizioni del d.lgs. n. 99/2004, come integrato, non esclude la possibilità di formazione progressiva della estensione agraria e reddituale suscettibile di integrare il requisito minimo del «compendio unico» e che, al contempo, subordina il riconoscimento del regime fiscale di favore all'impegno in tal senso manifestato in atto dall'acquirente.

I giudici di legittimità, riferendosi ad altro caso esaminato, hanno poi aggiunto che «In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio previsto per gli acquirenti di terreni agricoli dal d.lgs. n. 228 del 2001, art. 5 *bis*, comma 2, è condizionato, a pena di decadenza, non solo all'impegno del richiedente di costituire un unico compendio immobiliare e di coltivarlo e condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento, ma anche alla sussistenza in capo allo stesso del requisito soggettivo di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo sin dal momento del rogito, atteso che, diversamente, le evasioni di imposta sarebbero favorite dal procrastinarsi *sine die* del termine per l'acquisizione della capacità professionale idonea ad assicurare al bene un'adeguata produttività, che costituisce *ratio* dell'agevolazione, la cui portata, considerata la natura della norma, è di stretta interpretazione»⁹.

La fattispecie, su cui i giudici di legittimità si sono soffermati da ultimo, riguardava un'analogha questione: l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato le imposte di registro e ipocatastali, revocando le agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001, poiché l'interessato non era stato in grado di dimostrare che era un soggetto qualificato IAP o coltivatore diretto.

La C.T.R. aveva rigettato l'appello dell'Agenzia confermando la decisione dei primi giudici ritenendo che la norma citata non richiedeva, all'epoca dei fatti, come necessaria, la sussistenza del requisito soggettivo di coltivatore diretto o IAP in capo all'acquirente, ma unicamente l'impegno a costituire un unico compendio immobiliare, a coltivarlo e a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento.

La Suprema Corte, di diverso avviso, ha osservato che l'art. 5 *bis*, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 228/2001 è nel senso della contestualità della sussistenza e dell'impegno a costituire il compendio unico e di coltivarlo o condurlo in qualità di coltivatore diretto o d'imprenditore agricolo professionale, ravvisando che una diversa lettura della norma, secondo cui sarebbe sufficiente, all'atto del rogito, la sola destinazione dei fondi acquistati al compendio unico, non terrebbe conto che il termine di dieci anni presuppone che alla data del rogito l'acquirente sia già in possesso anche del requisito soggettivo previsto dalla citata norma. Diversamente opinando, la norma si presterebbe a prevedibili comportamenti di evasione dell'imposta e contributivi.

Luigi Cenicola

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 30 settembre 2019, n. 24342, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.

⁹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 aprile 2018, n. 8618, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.