

Agevolazioni per l'acquisto di terreni agricoli. Compendio unico e unità minima colturale

Cass. Sez. Trib. 1° luglio 2022, n. 20961 - Chindemi, pres.; Pepe, est.; Locatelli, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. P.L. (avv. Dinoia). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Puglia 12 marzo 2015*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Compravendita di terreni agricoli - Agevolazioni tributarie - Compendio unico - Conservazione dell'integrità aziendale - Riconoscimento dei benefici fiscali di cui alla legge n. 97 del 1994 (Nuove disposizioni per le zone montane) - Requisito soggettivo - Qualifica di imprenditore agricolo o coltivatore diretto - Requisito oggettivo - Dimensioni del fondo - Superficie minima indivisibile - Normativa sul «compendio unico» - Si applica.

La nozione generale di «compendio unico» è del tutto autonoma rispetto a quella di «minima unità colturale» (ex art. 846 c.c.) in quanto quest'ultima faceva 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.

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

L'art. 846 c.c., prevedeva che nei trasferimenti di proprietà, nelle divisioni e nelle assegnazioni a qualunque titolo, aventi per oggetto terreni destinati a coltura o suscettibili di coltura, e nella costituzione o nei trasferimenti di diritti reali sui terreni stessi non doveva farsi luogo a frazionamenti che non rispettassero la «minima unità colturale» intendendosi per tale l'estensione di terreno necessaria e sufficiente per il lavoro di una famiglia agricola e, se non si trattava di terreno appoderato, per esercitare una conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria.

Il successivo art. 847 c.c. disponeva poi che «l'estensione della minima unità colturale» era determinata distintamente per zone, avuto riguardo all'ordinamento produttivo e alla situazione demografica locale, con provvedimento delle autorità amministrative, sentite le associazioni sindacali.

Entrambi gli articoli, unitamente anche all'art. 848 c.c., sono stati abrogati dall'art. 5 *bis*, comma 10, del d.lgs. n. 228/2001 il quale, al comma 1, fornisce, invece, la definizione di «compendio unico» quale 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; questo se non disposto diversamente dalle leggi regionali. Il compendio unico era fiscalmente disciplinato dall'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994 che prevedeva 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 di un regime tributario di favore la normativa considerava nulli tutti gli atti tra vivi e le 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 così delineata la figura del compendio unico, inteso quale «livello minimo di redditività»; concetto che è stato ripreso nell'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001 che ha esteso a tutto il territorio nazionale l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla legge n. 97/1994.

L'agevolazione in questione è rimasta in vigore fino a tutto il 2013 quando è stata soppressa dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011, il quale ha abolito tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie previste da leggi speciali, riferibili agli atti di compravendita di terreni agricoli, ad esclusione dei benefici in materia di piccola proprietà contadina. Nulla è cambiato, invece, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni per cui è tuttora possibile avvalersi dei benefici fiscali, previsti dalla normativa di riferimento, in presenza di atti di liberalità o *mortis causa* con i quali è trasferito il compendio unico.

Dall'esame delle norme sopra esaminate si evince, quindi, che al concetto di «minima unità colturale» si è sostituito quello del «compendio unico» e la Suprema Corte ha cercato pertanto di fornire una risposta in merito alla differenza intercorrente fra i due istituti affermando che «*Il "compendio unico", previsto dall'art. 7 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, presenta differenze dall'istituto della minima unità colturale, di cui all'abrogato art. 846 cod. civ., in quanto, pur perseguendo entrambe le fattispecie la finalità di impedire l'eccessivo frazionamento dei fondi in agricoltura, la minima unità colturale aveva quale parametro di riferimento le necessità della famiglia coltivatrice diretta, ovvero, in caso di terreni non appoderati, quella della conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria, mentre il compendio unico ha inteso dar rilievo all'aspetto produttivo dell'azienda agricola, stabilendo condizioni per il conseguimento di agevolazioni fiscali allo scopo di garantire un minimo di redditività*»¹.

Questo indirizzo è stato ribadito di recente nella sentenza n. 20961 del 1° luglio 2022, in epigrafe, dove la Suprema Corte ha ancora una volta rimarcato il suo pensiero uniformandosi alla giurisprudenza e ribadendo gli stessi concetti.

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad una contribuente un avviso di liquidazione con il quale erano state revocate le agevolazioni previste dall'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994 per l'acquisto di un terreno agricolo ai fini della costituzione di un compendio unico; in subordine l'interessata aveva invocato i benefici della piccola proprietà contadina (legge n. 604/1954).

Per inciso occorre fare presente che non si possono chiedere in via subordinata agevolazioni alternative a quella richiesta nell'atto stante l'espresso chiarimento della Cassazione secondo la quale «*la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già all'inizio, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto*»². Anche l'Amministrazione finanziaria ha precisato che non è possibile usufruire di un'agevolazione fiscale, richiesta in atto, in via subordinata nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da un'altra agevolazione tributaria richiesta nel medesimo atto in via principale³. Pertanto il contribuente che usufruisce di una determinata agevolazione fiscale, in caso di decadenza dal beneficio, non può invocare altra agevolazione.

Inoltre, si rammenta che ai fini del conseguimento di determinate agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione⁴.

Ciò posto, nella fattispecie, l'ufficio non riteneva che sussistessero i requisiti per il riconoscimento delle agevolazioni. Come noto, per effetto del combinato disposto dell'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994 e dell'art. 7 del d.lgs. n. 99/2004 i presupposti per il conseguimento dell'agevolazione sono costituiti:

- dal possesso della qualifica di IAP o coltivatore diretto;
- dall'impegno, assunto da parte dell'acquirente nell'atto di trasferimento del terreno agricolo, a costituire un compendio unico, tale da consentire il raggiungimento del livello minimo di redditività, 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.

¹ Cfr. Cass. Sez. II Civ. 8 luglio 2014, n. 15562, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 aprile 2013, n. 8409, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

³ Agenzia delle Entrate, ris. n. 100 del 17 novembre 2014.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 4 ottobre 2017, n. 23228, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

La C.T.P. accoglieva il ricorso della contribuente e la C.T.R. confermava la decisione di primo grado asserendo che, quanto al requisito soggettivo, la contribuente aveva provato di essere IAP, come risultava dalla documentazione in possesso dell'Agenzia delle Entrate attestante l'iscrizione alla Camera di commercio e che la stessa Amministrazione finanziaria era in grado di verificare dalla dichiarazione reddituale in base ai redditi dichiarati. Relativamente al presupposto oggettivo, riguardante le «dimensioni del fondo», risultava che al momento della stipula dell'atto, soggetto ad imposizione, non vi era alcuna norma regionale in grado di determinare la superficie minima per avere diritto all'agevolazione tributaria richiesta.

Fra l'altro la C.T.R. aveva preso a paragone la normativa relativa ai trasferimenti di «masi chiusi» che prevede gli stessi benefici ignorando però che si tratta di una disciplina a sé stante e che, pertanto, non attiene alla generalità dei trasferimenti dei terreni agricoli come quello in esame.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava quanto deciso dai giudici di secondo grado in quanto l'interessata non era stata in grado di provare l'esistenza dei suddetti requisiti.

Nel merito la Corte, dopo aver passato in rassegna la normativa sulla costituzione del compendio unico, ha rilevato quanto segue:

- circa il requisito soggettivo, il d.lgs. n. 99/2004, nell'introdurre la nuova figura dello IAP ha previsto che i requisiti di cui quest'ultimo deve essere in possesso ai fini del riconoscimento della relativa qualifica, sono accertati, ad ogni effetto, dalle Regioni (art. 1, comma 2). L'accertamento regionale è necessario ai fini dell'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale a sua volta presupposto per il trattamento tributario⁵. Nel caso di specie, risultava del tutto insufficiente l'iscrizione alla Camera di commercio come anche la dichiarazione dei redditi prodotta dalla contribuente;

- quanto al secondo requisito, relativo alle dimensioni del fondo, l'art. 5 *bis*, comma 6, della legge n. 97/1994 rimette alle Regioni la determinazione di «superficie minima indivisibile» utile ai fini della determinazione del compendio unico, laddove in caso di omesso intervento da parte del legislatore regionale, soccorre la previsione di cui all'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 99/2004 per cui se non è disposto diversamente 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.

La Corte ha quindi riaffermato quei principi della giurisprudenza, già enunciati in precedenza, che evidenziano l'autonomia della nozione di «compendio unico» rispetto a quella di «minima unità colturale» e la differenza intercorrente fra i due istituti.

I giudici di legittimità, accogliendo il ricorso, hanno osservato che la C.T.R. aveva disatteso la portata del citato art. 7 e che, pur in assenza di una specifica legge regionale, la contribuente era comunque tenuta a fornire un'adeguata prova circa la redditività del fondo acquistato secondo quanto previsto dal tale articolo.

Vi è da sottolineare, al riguardo, che uno degli argomenti su cui si è focalizzata l'attenzione dei notai è stato proprio quello riguardante il concetto di «estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività» allorquando non vi è una espressa disciplina regionale.

Il dubbio riguardava se la predetta estensione di terreno, necessaria per costituire il compendio unico collegata alla soglia di redditività minima fissata dal P.S.R. ai sensi dei citati regolamenti CE, fosse da considerarsi quale limite «massimo» da raggiungere e non oltrepassare, oppure quale limite «minimo», non sussistendo alcun limite massimo.

Il Consiglio nazionale del notariato⁶ si è espresso al riguardo osservando che ritenere tale limite come «massimo» tassativo, da non oltrepassare, potrebbe vanificare gli scopi prefissati dal legislatore tendenti

⁵ Circ. INPS n. 85 del 24 maggio 2004.

⁶ Consiglio nazionale del notariato, Studio n. 358-2006/C approvato dalla Commissione studi civilistici il 14 luglio 2006.

a favorire la costituzione di imprese agricole di medio-grandi dimensioni. Una tale interpretazione porrebbe inoltre seri problemi applicativi in presenza di superfici che superano di poco detto limite o costituite da mappali interi che, ove possibile, dovrebbero essere frazionati.

Di contro, ritenere tale limite come «minimo» potrebbe avere come conseguenza, in caso di superamento, la perdita della qualifica di coltivatore diretto, in ragione proprio di tale limite insito nel mantenimento della stessa qualifica professionale, mentre questo non avverrebbe per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), potendo costui costituire in compendio di grandissime superfici di terreno. In realtà il legislatore, facendo espresso rinvio ad un livello di redditività, ha avuto riguardo alla dimensione economica dell'impresa, sicuramente medio-grande, stante quanto sopra esposto, ma comunque sempre rapportata ad un concreto uso funzionale del fondo.

Il Consiglio nazionale del notariato prende così, ad esempio, quanto stabilito dalle Regioni Piemonte e Veneto, che hanno dettato criteri guida per l'applicazione della normativa in questione, ritenendo entrambe che tale misura costituisca un limite «massimo» da raggiungere e non oltrepassare. In particolare, la Regione Piemonte, ha precisato che «il compendio unico come fissato dall'art. 7 del d.lgs. n. 99/2004 si ottiene quando è raggiunta, anche a seguito di più atti di trasferimento, la soglia di redditività minima fissata dal piano di sviluppo rurale (P.S.R.) adottato ai sensi del reg. (CE) n. 1257/99 dalla Regione Piemonte». Analogamente la Regione Veneto, si è espressa nel senso che «è legittimo sostenere che tale livello minimo di redditività (soglia di reddito) debba costituire un livello da raggiungere e non oltrepassare».

Ma il contenzioso sul compendio unico non si esaurisce qui perché da ultimo, con ordinanza n. 22556 del 19 luglio 2022⁷, i giudici di legittimità si sono espressi su altra controversia che riguardava il caso di una società (IAP) che aveva acquistato i terreni a condizioni agevolate e che li aveva poi affittati ad altro soggetto giuridico, diverso da quelli previsti dall'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001.

Anche in tale circostanza l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione le imposte evase disconoscendo le agevolazioni previste dall'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994.

A nulla sono valse le contestazioni e la Corte non ha potuto fare altro che legittimare l'operato dell'Amministrazione finanziaria atteso che con il contratto d'affitto la parte interessata aveva dismesso la diretta conduzione dei terreni in questione.

Luigi Cenicola

⁷ In www.osservatorioagormafie.it.