

## Agevolazioni tributarie solo se vi è l'impegno a costituire un compendio unico e il soggetto è CD o IAP

Cass. Sez. Trib. 10 ottobre 2022, n. 29449 ord. - Chindemi, pres.; Dell'Orfano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.F. (Cass e decide nel merito Comm. trib. reg. Umbria 19 aprile 2013)

**Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni tributarie - Compendio unico - Beneficio previsto per gli acquirenti di terreni agricoli - Impegno del richiedente di costituire un unico compendio immobiliare e di coltivarlo e condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento - Requisito soggettivo di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo sin dal momento del rogito - Necessità.**

*Ai fini del conseguimento delle agevolazioni tributarie, il beneficio per gli acquirenti di terreni agricoli 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 la ratio stessa dell'agevolazione, la cui portata, considerata la natura della norma, è di stretta interpretazione.*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

Il riconoscimento delle agevolazioni tributarie previste dalla legge per la costituzione del «compendio unico» è un tema tuttora oggetto di controversie. Nella maggior parte dei casi si tratta di acquisti di terreni finalizzati a tale scopo dove il motivo del contendere riguarda la sussistenza dei requisiti, soggettivi ed oggettivi, idonei al conseguimento dei suddetti benefici.

Occorre precisare che, trattandosi nello specifico di vertenze riguardanti l'imposta di registro, le agevolazioni in parola non sono più applicabili perché con la riformulazione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011, che ha introdotto modifiche della tassazione degli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, sono state contestualmente soppresse le esenzioni e agevolazioni tributarie, previste anche da leggi speciali, riferibili a tali atti.

A seguito, infatti, dell'intervento normativo hanno cessato di avere efficacia le norme che prevedevano determinati benefici fiscali per l'acquisto di fondi rustici ed annessi fabbricati; fra queste, quelle riguardanti appunto il 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).

La revisione non ha riguardato però i trasferimenti del compendio unico che avvengono *mortis causa* (successione) o per liberalità (donazione) perché le modifiche si sono limitate alla sola imposta di registro per cui tali passaggi avvengono in esenzione di imposta (successione o donazione, ipotecaria, catastale e bollo). Si deve ritenere che in questo caso il legislatore abbia voluto salvaguardare e garantire la continuità della conduzione aziendale.

Ciò premesso, 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. Con l'art. 5 *bis* della legge n. 97/1994, era prevista 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 indissolubili 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.

Contestualmente, 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 la definizione di «compendio unico», inteso 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. La norma citata è stata inserita nel d.lgs. n. 228/2001 dall'art. 7 del d.lgs. n. 99/2004, che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) in sostituzione dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP) estendendo 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.

Sul tema sia la prassi che la giurisprudenza si sono espresse a varie riprese.

La Cassazione è intervenuta più volte in merito al conseguimento del beneficio e alle modalità richieste dalla normativa di riferimento, rilevando 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 stabilisce 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 accertamento<sup>1</sup>.

La stessa Corte Suprema ha altresì evidenziato che la lettura dell'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001, va intesa 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 (IAP)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 19 aprile 2017, n. 9843, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 aprile 2018, n. 8618, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

In tale circostanza, la Corte ha ribadito, quanto già aveva avuto modo di rilevare in altre circostanze<sup>3</sup>; 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 del termine di dieci anni dal rogito di trasferimento, il quale postula, pertanto, che, alla data dello stesso, l'acquirente sia in possesso anche del requisito soggettivo previsto dalla citata norma.

Diversamente opinando, la norma si presterebbe così a facili evasioni d'imposta e contributive, rilevandosi, peraltro, come nella fattispecie in esame il controricorrente non abbia neppure allegato di avere successivamente acquisito la qualità d'imprenditore agricolo professionale o di coltivatore diretto, con le rispettive posizioni contributive<sup>4</sup>.

Inoltre, sempre a commento della norma di cui al comma 2 dell'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001, è stato sottolineato che l'agevolazione deve presupporre l'esistenza di una capacità lavorativa idonea a rendere il compendio produttivo, «restando altrimenti, in assenza di un termine iniziale, ove non riferito alla data stessa del rogito, procrastinabile *sine die* l'acquisizione da parte dell'acquirente del fondo della capacità professionale adeguata ad assicurare al compendio unico l'adeguata produttività (cfr., in tema di agevolazione per la piccola proprietà contadina)<sup>5</sup>.

Con tali premesse, la Cassazione, con l'ordinanza n. 29449 del 10 ottobre 2022, in epigrafe, ha confermato l'indirizzo già assunto in precedenza, esaminando il 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 circa l'acquisto di un terreno agricolo fruendo dell'esenzione da imposta ai sensi dell'art. 5 *bis*, comma 1, della legge n. 97/1994.

Nello specifico, sebbene l'acquirente fosse un soggetto qualificato, mancava tuttavia nell'atto il relativo impegno per la costituzione del compendio, essendo stato stipulato a tal fine un atto integrativo, a distanza di più di tre anni dalla data dell'acquisto, di costituzione del vincolo di indivisibilità.

Per l'Agenzia ricorrente, i giudici tributari avevano disatteso la normativa di riferimento ritenendo che l'atto di costituzione del «vincolo di indisponibilità» del compendio immobiliare agricolo acquistato dalla contribuente, seppur stipulato e trascritto dopo la notifica dell'avviso di liquidazione e dopo tre anni dalla registrazione dell'atto di acquisto, avesse ugualmente realizzato il requisito oggettivo previsto dal menzionato art. 5 *bis*. cit. per la concessione della relativa agevolazione.

La Corte ha accolto le doglianze dell'Amministrazione finanziaria richiamandosi alla normativa di riferimento laddove:

- l'art. 7, comma 5 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004 precisa che il vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio unico e trascritto nei pubblici registri immobiliari dai direttori degli uffici competenti per cui sono nulli gli atti (tra vivi) e le disposizioni testamentarie che hanno per oggetto il frazionamento del compendio unico;
- lo stesso articolo, al comma 11 *bis* dispone che 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;
- l'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001 prevede, ai fini delle agevolazioni tributarie, che il beneficio per gli acquirenti di terreni agricoli 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

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 dicembre 2013, n. 28294, in *De Jure*; Cass. Sez. V Civ. 28 aprile 2017, n. 10544 ord., *ivi*.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 dicembre 2013, n. 28294, in *De Jure*.

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 maggio 2017, n. 11642 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

professionale idonea ad assicurare al bene un'adeguata produttività, che costituisce la *ratio* stessa dell'agevolazione, la cui portata, considerata la natura della norma, è di stretta interpretazione.

La norma da ultimo citata subordina, come già anticipato, l'esenzione al necessario concorso sia della qualifica soggettiva (che nella fattispecie non era contestata) sia dell'impegno, che era invece (sempre nel caso di specie) mancante in atto ai fini della costituzione del compendio. Il ricorso è stato, quindi, accolto.

*Luigi Cenicola*