Sentenza del 01/07/2022 n. 20961 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione Tributaria Provinciale della Puglia (CTR), con sentenza n. 503/26/2015, depositata il 12/3/2015 confermava la decisione di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'avviso di liquidazione con il quale l'amministrazione finanziaria revocava le agevolazioni richieste in via principale L. n. 97 del 1994 ex art. 5-bis, commi 1 e 2, e, in via subordinata, ex L. n. 604 del 1954 e L. n. 454 del 1961, art. 28, e D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4.

In particolare, la CTR rilevava che: quanto al requisito soggettivo utile al fine del riconoscimento delle agevolazioni invocate, la contribuente aveva provato di possedere la qualifica di imprenditore agricolo, per come risultava anche dalla documentazione in possesso dell'Agenzia delle entrate; quanto al requisito oggettivo, afferente alle dimensioni del fondo, al momento della stipula dell'atto soggetto ad imposizione non vi era alcuna norma che determinasse la superficie minima per avere diritto all'agevolazione tributaria richiesta.

2. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo un solo motivo.

3. Il contribuente ha depositato controricorso.

4. In prossimità dell'udienza pubblica la contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico morivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 97 del 1994, art. 5-bis, commi 1 e 2, e del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 7, nonchè dell'art. 2697 c.c. In particolare, la ricorrente rileva che la CRT aveva erroneamente affermato che la contribuente aveva dimostrato di possedere il requisito soggettivo per ottenere l'agevolazione richiesta e l'inapplicabilità al caso di specie della normativa sul "compendio unico" in assenza di una specifica previsione da parte del legislatore regionale.

Entrambe le affermazioni, infatti, non tenevano conto del fatto che le norme sopra indicate presupponevano l'esistenza dei summenzionati requisiti in capo al soggetto che chiedeva l'applicazione delle agevolazioni in esse previste nel caso di compravendita di terreni agricoli; esistenza che doveva essere oggetto di specifica prova da parte dello stesso contribuente che, nel caso di specie, era assente.

2. Il motivo è fondato.

La questione rimessa al Collegio attiene al riconoscimento dei benefici fiscali di cui alla L. n. 97 del 1994 (Nuove disposizioni per le zone montane).

In particolare, l'art. 5-bis (Disposizioni per favorire le aziende agricole montane), infatti, dispone che "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. Tale disciplina si estende anche ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da regioni, province, comuni e comunità montane. (...) 6. 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".

2.1 Per effetto del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 7 (Conservazione dell'integrità fondiaria) l'agevolazione sopra indicata è stata estesa alla generalità dei terreni agricoli. In particolare, la norma prevede che "1. Dopo il D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 5, 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 da I regolamento (CE) n. 1257/1999 e dal regolamento (CE) n. 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 alla L. 31 gennaio 1994, n. 97, art. 5-bis, commi 1 e 2. Gli onorari notarili per gli atti suddetti sono ridotti ad un sesto. 3. Le agevolazioni fiscali e la riduzione degli onorari notarili ad un sesto in favore della costituzione del compendio unico di cui al comma 2 spettano comunque ai trasferimenti di immobili agricoli e relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in maso chiuso di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, effettuati tra vivi o mortis causa ad acquirenti che nell'atto o con dichiarazione separata si impegnino a condurre direttamente il maso per dieci anni. 4. I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituenti il compendio unico, sono considerati unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e durante tale periodo non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. Il predetto vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri immobiliari dai direttori degli uffici competenti. Sono nulli gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie che hanno per effetto il frazionamento del compendio unico. 5.

Possono essere costituiti in compendio unico terreni agricoli anche non confinanti fra loro purchè funzionali all'esercizio dell'impresa agricola. (...) 11-bis. 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. 11-ter. I terreni e le relative pertinenze possedute a titolo di proprietà, possono concorrere al raggiungimento del livello minimo di redditività di cui al comma 1. 11-quater. 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. Gli onorari notarili in tale ipotesi sono determinati in misura fissa, con applicazione della voce di tariffa di cui alla tariffa degli onorari spettanti ai notai, approvata con D.M. 27 novembre 2001 del Ministro della giustizia, art. 6, comma 2, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 292 del 17 dicembre 2001." Per effetto del richiamo operato dall'art. 7 alla L. n. 97 del 1994, art. 5 bis, per come sopra esposto, risulta esteso alla generalità dei trasferimenti dei terreni agricoli le agevolazioni previste da quest'ultimo previste per i trasferimenti di terreni agricoli siti nelle comunità montane a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli.

2.2. Dal combinato disposto della L. n. 97 del 1994, art. 5 bis e del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 7, si evince che l'agevolazione da essi disciplinata richiede il ricorrere di due presupposti: uno soggettivo, dato dalla qualifica di imprenditore agricolo o coltivatore diretto, assumendo rilievo nel caso sottoposto al presente scrutinio, la nozione di imprenditore agricolo professionale evocata dalla contribuente in sede di stipula dell'atto di compravendita per il quale veniva richiesta l'agevolazione sopra indicata; uno oggettivo, secondo cui con l'atto di trasferimento del terreno agricolo il contribuente si impegna 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.

2.3 Prima di passare all'esame dei suddetti requisiti, occorre ribadire il principio univocamente espresso dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui "In tema di 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 agevolazione" (ex plurimis Cass. n. 23228 del 2017 Rv. 646307 - 01) 2.4 Fatta tale necessaria premessa, quanto al primo requisito sopra indicato, il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, nel testo in ratione temporis vigente e per quanto di interesse in questa sede, prevede che "1. Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. (...). Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. E' fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 476. (...) 5-ter. Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si

applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonchè si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP 5-quater. Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo".

2.4 Orbene, per come risulta dalla sentenza impugnata, la contribuente alla stipula dell'atto oggetto di imposizione "dichiarava di possedere la qualifica di imprenditore agricolo professionale e che l'acquisto era finalizzato alla conservazione dell'integrità aziendale compendio unico per la coltivazione per almeno 10 anni". A parere dei giudici di merito la contribuente, diversamente da quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate, ha provato di possedere la suindicata qualifica esibendo l'iscrizione alla Camera di commercio risultando ciò anche dalla documentazione in possesso dell'amministrazione "in quanto la stessa è in grado di verificare dalla dichiarazione reddituale la tipologia di redditi dichiarati".

Tali affermazioni non tengono conto che il D.Lgs. n. 99 del 2004, nell'introdurre la nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale (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 (Circ. INPS 24 maggio 2004, n. 85), a sua volta presupposto per il trattamento tributario.

Risulta, quindi, del tutto insufficiente l'iscrizione alla Camera di commercio indicata dalla CTR nonchè la dichiarazione dei redditi prodotti dalla contribuente ai fini della prova che la contribuente era tenuta a fornire circa il riconoscimento della qualifica di IAP. 2.4 Quanto al secondo requisito, relativo alle dimensioni del fondo, va osservato che l'art. 5-bis il comma 6, cit. 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, cit., secondo cui "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".

Sulla nozione generale di "compendio unico" di cui al testè riportato D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 7, è intervenuta anche questa Corte di legittimità (Cass. 15562 del 2014) che, nell'evidenziarne l'autonomia rispetto a quella di "minima unità culturale" di cui all'art. 846 c.c. (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".

La CTR laddove afferma che "alla data della stipula non vi era alcuna norma specifica che determinasse esattamente la superficie minima per avere diritto all'agevolazione tributaria per la destinazione del fondo la conservazione dell'unità aziendale compendio unico" così omettendo ogni verifica circa il requisito in esame, non ha tenuto conto della portata precettiva dell'art. 7 cit. e del fatto che, dunque, pur in assenza di una specifica legge regionale, la contribuente era tenuta a fornire adeguata prova circa la redditività del fondo acquistato secondo quanto previsto dall'articolo in ultimo indicato.

2.5 Rispetto a tali conclusioni risulta del tutto inconferente il richiamo al precedente di questa Corte (Cass. n. 20460 del 2011). Con esso si è, infatti, che l'applicazione anche ai trasferimenti di masi chiusi ex art. 7, comma 3, cit. dei benefici in esame è frutto di una disciplina a se stante che, pertanto, non attiene alla generalità dei trasferimenti dei terreni agricoli come quello in esame.

2.6 Il ricorso deve, dunque, essere accolto e la sentenza impugnata cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

3. Le spese dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, in ragione della peculiarità della questione trattata, mentre la parte soccombente è tenuta al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente.

Condanna parte soccombente al pagamento a favore dell'Agenzia delle entrate al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 2.200,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 25 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza