

Agevolazioni per il compendio unico agricolo e decadenza parziale del beneficio

Cass. Sez. Trib. 20 maggio 2026, n. 15222 ord. - Paolitto, pres.; Chirico, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Lo.Sa. (*Cassa con rinvio Corte giust II grado Puglia 22 aprile 2024*)

Imposte e tasse - Agevolazioni fiscali in agricoltura - Compendio unico agricolo - Decadenza dalle agevolazioni - Decadenza parziale del beneficio - Rilevanza della sottrazione di superficie - Verifica della soglia minima di coltivazione diretta.

(*Omissis*)

FATTO

1. Con sentenza n. 1544/2024, depositata in data 22/04/2024, la Corte di Giustizia di II grado della Puglia respingeva l'appello promosso dalla Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della CTP di Bari n. 50/2017, che aveva accolto il ricorso presentato da Lo.Sa. avverso l'avviso di liquidazione n. Omissis, con cui - disconosciuta l'agevolazione inizialmente fruita dal contribuente ai sensi dell'art. 5 bis del D.Lgs. n. 228/2001, a causa dell'intervenuta locazione, con scrittura privata in data 24/5/2013, di parti del compendio acquistato con atto di compravendita in data 30/3/2010 - erano state recuperate le ordinarie imposte dovute in relazione a tale atto.

La CGT di II grado, condividendo l'orientamento dei giudici di prime cure, premesso che in sede di compravendita era stato dato atto "della sussistenza di diverse trascrizioni ed iscrizioni, tra cui "il preliminare di concessione del diritto di superficie e servitù in favore della società Nuova Energia Srl", trascritto il 13/10/2007, affermava che la successiva risoluzione e rinegoziazione del suddetto preliminare - resasi opportuna in ragione del mutamento della proprietà dei terreni e della necessità per la società di realizzare il progettato parco eolico cui erano stati preordinati pregressi espropri della Regione Puglia - non aveva "comportato una sottrazione alla coltivazione del fondo di una estensione di superficie, tale da configurare una violazione dell'obbligo di coltivazione". Rilevava, inoltre, il giudice d'appello che, peraltro, l'Ufficio finanziario non aveva indicato il documento da cui aveva desunto la superficie sottratta alla coltivazione, quantificata in 11.000 mq e che non gravava sul contribuente l'onere di individuarla al fine di consentire la riquantificazione dell'imposta, inammissibilmente richiesta per la prima volta in appello dall'Agenzia.

2. Avverso la sentenza n. 1544/2024 proponeva ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate.

3. Il contribuente è rimasto intimato.

DIRITTO

1. Con il primo motivo si deduce "violazione e falsa applicazione dell'articolo 5-bis del D.Lgs. n. 228 del 2001 in relazione all'articolo 360, comma 1, n.3 del codice di procedura civile", per avere la CGT di II grado escluso che la "successiva risoluzione e rinegoziazione del preliminare di concessione del diritto di superficie e servitù" avesse comportato "una sottrazione alla coltivazione del fondo di una estensione di superficie, tale da configurare una violazione dell'obbligo di coltivazione", così applicando la norma secondo un criterio quantitativo non previsto.

2. Con il secondo motivo si deducono "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.", non avendo la CGT di II grado motivato "circa il portato del documento che aveva condotto alla decadenza dalle agevolazioni fiscali", costituito dalla scrittura privata del 24/5/2013 con cui la contribuente aveva locato ulteriori aree ricadenti sui terreni acquistati, non ricomprese nei precedenti decreti di esproprio già trascritti su detti terreni (pure menzionati nella suddetta scrittura privata).

3. I motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto entrambi involgenti la incidenza sulla decadenza dal beneficio del contratto di locazione stipulato dalla contribuente successivamente all'acquisizione del compendio per cui sono state chieste le agevolazioni, sono fondati nei limiti sotto esposti.

Ai sensi dell'art. 5 bis del D.Lgs., 228/2001:" 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'articolo 5-bis, commi 1 e 2, della legge 31 gennaio 1994, n. 97.

Ai sensi dell'art. 5-bis, commi 1 e 2, della legge n. 97/1994: "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.

2. In caso di violazione degli obblighi di cui al comma 1 sono dovute, oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50 per cento delle imposte dovute."

Orbene, nel caso di specie il giudice d'appello ha motivato la insussistenza della violazione dell'obbligo di coltivazione del compendio unico da parte del contribuente in ragione della estensione della superficie sottratta alla coltivazione, non considerata tale da integrare una violazione del predetto obbligo (la sentenza afferma: "La successiva risoluzione e rinegoziazione del preliminare di concessione del diritto di superficie e di servitù...non risulta, alla stregua delle allegazioni del contribuente e della copiosa documentazione in atti, che abbia comportato una sottrazione alla coltivazione del fondo di una estensione di superficie, tale da configurare una violazione dell'obbligo di coltivazione, per cui correttamente i primi giudici ne hanno affermato la sua irrilevanza rispetto alla totale estensione dell'intero compendio...").

In tal modo la CGT di II grado ha ammesso che la rinegoziazione, avvenuta con la scrittura privata del 24/7/2013, ha effettivamente comportato la sottrazione alla coltivazione di un'area già ricompresa nel compendio unico indivisibile, escludendo, però, che si sia verificata la decadenza, in virtù di una soggettiva valutazione comparativa della imprecisata estensione della suddetta area rispetto all'estensione del "compendio unico indivisibile", senza chiarire se l'area così sottratta abbia inciso sulla estensione minima necessaria ad integrare detto "compendio".

Questa Corte (Cass. n. 15562/14), nell'evidenziare l'autonomia del "compendio unico" rispetto a quella di "minima unità culturale" di cui all'abrogato articolo 846 c.c., "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 agricolo del territorio (art.44 u.c. Cost.) e, dall'altro, l'obiettivo di una apprezzabile concorrenzialità e redditività aziendale: quel "livello minimo di redditività" che, ex art.7 D.Lgs.99/04 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 L. 97/94, 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 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 10 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... Va in definitiva affermato che la decadenza dall'agevolazione di cui all'art.5 bis L.97/94 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 in capo all'acquirente la formazione 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." (Cass., n. 21617/2016).

Applicando i suddetti principi alla fattispecie in esame, in cui la revoca dei benefici è conseguente non già al frazionamento del fondo ma alla cessazione della conduzione diretta di talune particelle per effetto della stipula del contratto d'affitto riguardanti le stesse (v. sul punto, Cass. n. 21608/2016), andrà verificato se, per effetto della scrittura privata in data 24/5/2013, la estensione di terreno rimasta nella conduzione diretta della contribuente si sia ridotta al di sotto della superficie integrante il compendio minimo, potendo in caso contrario la perdita del beneficio riguardare solo il terreno concesso in affitto.

Trattasi di verifica di cui, nel caso di specie, non poteva ritenersi onerato l'Ufficio finanziario, atteso che, in materia di

agevolazioni tributarie, l'onere di provare i presupposti che legittimano la fruizione di un regime di favore grava sul contribuente che intenda avvalersene, discendendo tale principio direttamente dalla regola generale sancita dall'art. 2697, comma 1, c.c. (v. tra le tante, Cass., n. 2118/2026; Cass. n. 11587/2021; Cass., n. 23228/2017).

Tantomeno può ritenersi inammissibile la domanda di rideterminazione della pretesa impositiva, previa quantificazione della superficie sottratta alla coltivazione, avanzata dall'Agenzia in appello, atteso che il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'atto per motivi non formali ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, dovendo invece esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (v., tra le altre, Cass., n. 31827/2024; Cass., n. 18777/2020; Cass., n.27560/2018).

Il ricorso va pertanto accolto e, non avendo il giudice d'appello provveduto ad accertare se, per effetto della locazione di cui alla scrittura privata del 24/5/2013, la estensione del terreno rimasta nella conduzione diretta della contribuente si sia ridotta al di sotto dell'estensione del compendio minimo stabilita per la regione Puglia, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese di questo giudizio di legittimità, alla CGT di II grado della Puglia per la suddetta verifica e, ove la superficie coltivata direttamente non risulti allo stato inferiore alla superficie minima indivisibile, per la rideterminazione dell'imposta dovuta, tenuto conto di detta superficie ceduta.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Puglia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

(Omissis)

