

Compendio unico: l'affitto a terzi di parte dei terreni nel decennio comporta la decadenza dall'agevolazione fiscale

Cass. Sez. Trib. 21 maggio 2026, n. 15583 ord. - Balsamo, pres.; Bruno, est. - Agenzia delle Entrate (avv. gen. Stato) c. Fe.Re. (avv. Pollini). (*Cassa con rinvio Corte giust. trib. II grado Toscana 12 dicembre 2023*)

Imposte e tasse - Compendio unico - Acquisti di terreni agricoli destinati a costituire un compendio unico - Affitto di alcune particelle del fondo a terzi nei dieci anni - Decadenza dai benefici - Recupero a tassazione ordinaria le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

(*Omissis*)

FATTO

1. Con sentenza n. 1250/23, pubblicata in data 12 dicembre 2023, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Toscana ha accolto l'appello di Fe.Re. avverso la sentenza n. 16/23 della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Grosseto, con la quale era stato rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di liquidazione n. (*Omissis*), con il quale, in relazione ad un atto di acquisto avvenuto con rogito del 2 marzo 2009 di terreni agricoli, destinati a costituire un compendio unico, ai sensi dell'art. 5-bis D.Lgs. n. 228 del 2001, erano state recuperate a tassazione ordinaria le imposte di registro, ipotecaria e catastale, pari rispettivamente- all'8%, al 2% ed all'1% del valore imponibile, con riferimento a due particelle concesse in affitto a terzi, nonostante la fruizione dell'agevolazione richiedesse -tra gli altri requisiti previsti- la coltivazione diretta dei terreni da parte dell'acquirente ed il divieto di renderli disponibili a terzi prima di almeno dieci anni dall'acquisto.

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza, affidandone l'accoglimento ad un unico motivo di impugnazione.

3. Fe.Re. ha resistito, depositando controricorso e, successivamente, memoria, concludendo per la reiezione delle avverse argomentazioni e richieste.

DIRITTO

1. Il ricorso è fondato ed, in quanto tale, merita accoglimento.

2. Con l'unico motivo addotto a sostegno dell'impugnazione la ricorrente, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., ha prospettato la violazione o falsa applicazione degli artt. 5-bis D.Lgs. n. 228 del 2001, 5-bis, comma 2, legge n. 97 del 1994, 55 D.P.R. n. 131 del 1986, 6, comma 2, D.M. 21 maggio 2009, 1, comma 1-bis 1, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 e 14 disp. prel. c.c., per avere la Corte regionale toscana erroneamente esteso l'applicazione dell'agevolazione oltre il dato normativo, a mente del quale è sufficiente la sola sussistenza di un frazionamento per un trasferimento per atto tra vivi, nel decennio, per la maturazione della decadenza. Né era possibile reputare applicabile l'agevolazione -contrariamente a quanto sostenuto dai giudici di secondo grado- sulla scorta di elementi -quali l'unicità "sostanziale" del compendio, rimasto "in famiglia", ovvero ai "rapporti padre-figlio", entrambi coltivatori della terra- del tutto estranei al testo di legge e, quindi, irrilevanti.

3. Il motivo è fondato.

3.1. L'art. 5-bis D.Lgs. n. 228 del 2001 prevede -ai commi 1 e 2- che al trasferimento, a qualsiasi titolo, di terreni agricoli a coloro che si impegnano a costituire un compendio unico ed 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 applichino le disposizioni di cui all'art. 5-bis, commi 1 e 2, legge n. 97 del 1994 e che per "compendio unico" debba intendersi, ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, 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 dal reg. CE n. 1257 del 1999 e dal reg. CE n. 1260 del 1999 e successive modificazioni.

L'art. 5-bis legge n. 97 del 1994, invece, prevede -ai commi 1 e 2- che, 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 ed a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento non si applichi l'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere e che, in caso di violazione di tali obblighi, si verifichi la decadenza dal regime agevolato (con la conseguenza che, oltre alle imposte non pagate ed agli interessi, sono dovute maggiori imposte pari al 50% di quelle previste per legge).

Inoltre, l'art. 5-bis, comma 4, legge n. 97 del 1994 prevede che i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, integranti il compendio unico, costituiscano unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e che, durante tale periodo, non possano essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atto tra vivi, tanto è vero che



il succitato vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri, essendo nulli gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie che abbiano come effetto il frazionamento del compendio unico.

3.2. In caso di dismissione di parte dei terreni, occorre distinguere le ipotesi in cui la dismissione a terzi abbia determinato in capo all'acquirente la formazione di una porzione agricola inferiore alla superficie minima indivisibile stabilita dalla legge, nel qual caso l'agevolazione è esclusa in toto, dalle ipotesi in cui, invece, non abbia determinato la formazione di una porzione inferiore alla superficie minima indivisibile, nel qual caso l'agevolazione continua a spettare in rapporto alla sola porzione non dismessa dall'acquirente ed oggetto di coltivazione diretta da parte sua (cfr. Cass. n. 21617/16).

E, quindi, la sentenza impugnata, laddove sostiene che non sarebbe stata pregiudicata l'unicità del fondo agricolo, non coglie nel segno, perché è in contrasto con i suddetti principi, in quanto la dismissione di una parte del compendio unico, anche relativa ad un singolo terreno, comporta, quanto meno in relazione ad esso, il recupero a tassazione ordinaria.

3.3. Non è possibile dubitare, d'altro canto, che pure la cessione in godimento dei beni o di parte di essi comporti la violazione dell'impegno assunto -per un periodo indefettibilmente decennale (ed anche in ciò si rivelano immeritevoli di condivisione le circostanze evocate nella sentenza impugnata relative al poco tempo rimanente per lo spirare del termine prescritto dalla legge)- e sia idonea a determinare la decadenza dall'agevolazione.

Ed, infatti, è necessario che il compendio unico sia nella disponibilità diretta dell'acquirente, giacché l'impegno di coltivare e condurre direttamente i fondi si iscrive nel solco tracciato dall'esigenza -coincidente con la ratio che ispira l'agevolazione- di preservare una superficie minima di sfruttamento, quale determinata a livello regionale, a prescindere dalle modalità concrete attraverso le quali avvenga quello sfruttamento, che, in una prospettiva funzionale e finalistica, dia corpo proprio a quell'impegno, che l'acquirente deve assumere al momento dell'acquisto, di sfruttare unitariamente e direttamente il compendio unico (cfr., in ordine alla ratio dell'agevolazione ed alla finalità sottesa di garantire lo sfruttamento, per almeno un determinato periodo di tempo, dei fondi, da parte di un unico soggetto, Cass. n. 21847/16).

La necessità dello sfruttamento diretto dei terreni, oltre tutto, è stata recentemente ribadita -richiamando anche la disciplina operante nella presente fattispecie- da questa Corte, secondo la quale la reazione sanzionatoria, con il recupero a tassazione ordinaria degli atti di acquisto, discende dalla dismissione della -diretta- coltivazione o conduzione dei fondi agricoli oggetto di acquisto a condizioni agevolate, configurabile anche in caso di affitto a terzi (cfr. Cass. n. 22556/22).

3.4. Non si rivela dirimente, inoltre, il riferimento -rinvenibile nella sentenza impugnata- al soggetto in favore del quale era avvenuta la dismissione (e, cioè, il figlio dell'acquirente), perché la norma che disciplina l'agevolazione de qua non prevede eccezioni sulla base del legame familiare tra l'acquirente dei beni -il quale si sia impegnato a costituire un compendio unico ed a coltivarlo o condurlo direttamente- ed il cessionario di diritti, reali o di godimento, inerenti a tutti o parte dei terreni, trattandosi comunque di soggetti diversi e, dunque, tali da determinare la decadenza dalla fruizione dei benefici per colui il quale, al momento dell'acquisto, si era assunto il suddetto impegno.

Questa disciplina, infatti, è incentrata specificamente sulla rilevanza del compendio unico e sull'impegno dell'acquirente, il quale lo assume personalmente, a non frazionarlo, essendo l'agevolazione finalizzata a preservare la coltivazione o la conduzione dei terreni ricompresi nel compendio unico, in capo ad un unico soggetto, il quale non li può cedere a terzi, pena la decadenza dal regime agevolato.

3.5. Né è possibile ipotizzare -e fermo restando che il tema non è stato affatto dibattuto nei gradi di merito- l'applicabilità, in subiecta materia, dell'art. 11, comma 3, D.Lgs. n. 228 del 2001, rubricato "Attenuazione dei vincoli in materia di proprietà coltivatrice", a mente del quale non incorre nella decadenza dai benefici l'acquirente che, durante il periodo stabilito dalla legge, alieni il fondo o ne conceda il godimento al coniuge, a parenti entro il terzo grado o ad affini entro il secondo grado, sempre che esercitino, ai sensi dell'art. 2135 c.c., l'attività di imprenditore agricolo.

Tale norma, invero, si riferisce esclusivamente alla formazione ed all'arrotondamento della piccola proprietà contadina ed ai relativi benefici, oggetto di una autonoma disciplina, quella dettata dalla legge n. 604 del 1954, che ha trovato applicazione, dopo essere stata più volte prorogata nel corso degli anni, fino al 31 dicembre 2009 e non può essere, proprio per i caratteri di autonomia ai quali si è poc'anzi fatto cenno, indebitamente accomunata -anche sul piano ermeneutico, non essendo consentita una lettura congiunta delle due discipline, né esplicitiva dell'una attraverso l'altra- non solo a quella contemplata dall'art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194 del 2009, conv. dalla legge n. 25 del 2010 (cfr. Cass. n. 14540/26), ma anche a quella che tutela la formazione e la conservazione del compendio unico (rinvenibile nei summenzionati artt. 5-bis legge n. 97 del 1994 e 5-bis D.Lgs. n. 228 del 2001, che escludono ogni frazionamento, anche in sede successoria, del compendio unico).

Non è superfluo rammentare, a tal proposito, che, in tema di agevolazioni fiscali, vige un principio di simmetria nella interpretazione delle disposizioni che ne prevedono l'istituzione e di quelle che si occupano delle relative decadenze, per cui queste ultime, come le prime, devono ritenersi sottoposte "ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale" e sono, pertanto, insuscettibili di interpretazione estensiva (cfr., ex multis, Cass. n. 4351/16).

4. Alla luce, pertanto, delle osservazioni fin qui esposte, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Toscana, in diversa composizione, affinché, sulla scorta dei principi testé enunciati, effettui un nuovo giudizio ed attenda, altresì, alla regolamentazione delle spese

del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, per l'effetto, cassa la sentenza impugnata; rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Toscana, in diversa composizione, affinché, sulla scorta dei principi enunciati in motivazione, effettui un nuovo giudizio ed attenda, altresì, alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

