

--

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato
-resistente-

avverso la sentenza n. 178/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di II
grado dell'Emilia Romagna, depositata il 26.2.2024;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/04/2026 dal
Consigliere Manuela Cavallo.

FATTI DI CAUSA

1. In data 20 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate – Direzione
Provinciale di Piacenza notificava a [REDACTED] un avviso di liquidazione
di imposta di registro e irrogazione di sanzioni ([REDACTED]),
contestando l'intervenuta decadenza dalle agevolazioni fiscali previste
dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2000 e successive
modificazioni, in relazione ad atto di compravendita di terreno agricolo non
edificabile, stipulato il 25.05.2018 e registrato il 30.05.2018.

2. In particolare, l'Ufficio procedeva all'applicazione dell'aliquota del
9%, con conseguente rideterminazione della maggior imposta nella misura
di euro 211.700,00 (sottratto quanto versato in sede di registrazione
dell'atto), oltre ad interessi, per un importo complessivo di euro
233.571,85.

3. Secondo l'Agenzia delle Entrate, erano intervenuti i presupposti di
decadenza dalle agevolazioni citate, in quanto il terreno non era stato
coltivato o comunque condotto direttamente dall'acquirente per cinque anni
a decorrere dal momento dell'acquisto, poiché il fondo era stato da questi
conferito ad una società agricola in comodato.

4. Nell'ambito di istruttoria svolta dall'Ufficio, infatti, avviata con invito
n. [REDACTED] del 04 giugno 2020, era stata presentata da professionista
incaricato dal ricorrente una memoria. In essa veniva precisato che:

- Il terreno costituiva oggetto di contratto di affitto agraria del 13.11.2006, registrato a Piacenza il 18.11.2006;
- in merito allo stesso era intervenuto un preliminare del 10.8.2016, in virtù del quale il fondo agricolo era condotto dalla società agricola [redacted] e [redacted] s.s. fino alla data del 25.05.2018 (data del trasferimento a favore del ricorrente), nonché fino al completamento dell'annata agraria (10.11.2018).

5. L'avviso contestava che *«con contratto del 15.05.2018, registrato a Codogno il 4 giugno 2018, [redacted] [aveva] concesso il fondo agricolo in comodato alla Società agricola [redacted] s.s.", con durata dal 15.5.2018 al 10.11.2018, con la specifica che nel caso in cui entro tale data la parte comodante non [avesse] fatto esplicita richiesta di rientrare in possesso dei beni sopra descritti, il contratto [si sarebbe inteso] tacitamente rinnovato di anno in anno»*.

6. In data 21.6.2021, a seguito del predetto avviso, il ricorrente presentava istanza in autotutela avverso l'avviso impugnato, evidenziando che, ai sensi del comma 3 dell'articolo 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, non sussistevano i presupposti della decadenza, in quanto non poteva incorrere nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante i 5 anni successivi all'acquisto agevolato, avesse alienato il fondo o avesse concesso il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitassero l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del c.c., ferma restando la destinazione agricola del bene. Deduceva, inoltre, che l'articolo 2 del d.lgs. n. 99 del 2004, e successive modificazioni, prevedeva che alle società agricole erano riconosciute le agevolazioni previste per le persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Nella medesima istanza, allegava, a sostegno della ricorrenza dei presupposti di esclusione della decadenza appena citati che:

-il sig. [REDACTED] era padre del ricorrente e di [REDACTED] oltre che coltivatore diretto e socio della "Società agricola [REDACTED] [REDACTED] s.s.";

- la signora [REDACTED] era, dunque, sorella del ricorrente, oltre che coltivatrice diretta e socia della "Società agricola [REDACTED] e [REDACTED] s.s.;

- La "Società Agricola [REDACTED] e [REDACTED] s.s." con sede in [REDACTED] [REDACTED], i cui soci era coltivatori diretti, aveva la qualifica di impresa agricola.

- il Sig. [REDACTED] era coltivatore diretto iscritto al Registro delle Imprese.

7. Anche a seguito di ulteriore memoria a sostegno dell'istanza di autotutela, l'Agenzia delle Entrate rigettava in data 02.07.2021 quest'ultima, confermando la legittimità dell'avviso.

8. Avverso quest'ultimo, il sig. [REDACTED] [REDACTED] presentava ricorso davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Piacenza.

9. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che concludeva per il rigetto del ricorso, insistendo per la legittimità dell'avviso.

10. Il giudice di prime cure, con sentenza n. 18/202 depositata in data 02.02.2022, rigettava il ricorso del contribuente osservando che quest'ultimo non solo non aveva coltivato direttamente i terreni, ma aveva, altresì, rinnovato il contratto di comodato stipulato con la Società Agricola [REDACTED] e [REDACTED] s.s., da considerarsi soggetto terzo.

11. Avverso la predetta sentenza l'esponente proponeva appello avanti alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna.

12. Si costituiva in giudizio l'ente impositore, che chiedeva il rigetto dell'appello e l'integrale conferma della sentenza di primo grado.

13. All'esito del giudizio di appello, con sentenza n. 178/2024 depositata in data 26.02.2024, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado confermava

la sentenza di primo grado, con le seguenti motivazioni: «*Giova richiamare il disposto normativo dell'art.2, comma 4 bis del D.L. n.194/2009, convertito in L. n.25/2010, secondo il quale la decadenza dell'agevolazione de qua, è comminata se, prima che siano trascorsi 5 anni dall'acquisto del fondo, l'acquirente lo alieni o ne cessi la coltivazione diretta, nella modalità identificata con la prevalenza del lavoro proprio o di persone della propria famiglia, (art.1647 c.c.). Il giudice di prime cure correttamente argomenta che la s.s. agricola [REDACTED] e [REDACTED] è soggetto giuridicamente diverso e che se il sig. [REDACTED] fosse stato socio della suddetta società ed avesse coltivato direttamente il fondo insieme al padre e la sorella, avrebbe potuto usufruire dell'agevolazione. Ricorre, nel caso in esame, l'ipotesi di un soggetto giuridico terzo che coltiva direttamente il fondo in luogo del proprietario ed il vincolo familiare tra il comodante ed i soci della società comodataria non interrompe il nesso di terzietà. La legge non dispone deroghe».*

14. Avverso la sentenza di appello proponeva ricorso per cassazione il contribuente, affidando le proprie doglianze a due motivi.

15. L'Agenzia delle Entrate si costituiva senza depositare controricorso.

16. Veniva, pertanto, fissata l'adunanza camerale del 14.04.2026.

17. Parte ricorrente depositava memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione, in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 3. c.p.c., dell'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2001 in relazione all'art. 2, comma 4 e 4-bis del d.lgs. 99 del 2004 e 115 c.p.c.

Il contribuente si duole, citando giurisprudenza di legittimità, del fatto che, escludendo la rilevanza dei rapporti di parentela intercorrenti tra la parte acquirente del fondo agricolo e i soci dell'ente che si occupava della

sua coltivazione (anch'essi coltivatori diretti iscritti nella relativa gestione di assistenza e previdenziale), la sentenza impugnata abbia ritenuto erroneamente intervenuta la decadenza dal regime agevolato, così non applicando correttamente la normativa citata.

2. Il motivo è fondato.

2.1. I fatti posti a fondamento della invocata violazione di legge, così come risultanti dalla documentazione prodotta nella fase di merito e non contestati dall'ente impositore, sono rappresentati dall'acquisto da parte del ricorrente, in data 25.05.2018, di un fondo agricolo che, dall'anno 2006, era condotto dalla Società Agricola [REDACTED] e [REDACTED] s.s., in cui soci erano il padre e la sorella del contribuente.

2.2. Questi, in data 15.05.2018, ossia alla data della stipula del contratto e prima della sua registrazione, concedeva in comodato il fondo alla società citata per tutta l'annualità agraria in corso, con contratto rinnovabile anno per anno tacitamente.

2.3. Secondo la prospettazione dell'Agenzia delle Entrate, validata dalle due pronunce di merito, il contribuente, che non aveva svolto attività di coltivazione diretta sul fondo e non rivestiva la qualità di socio dell'ente comodatario, era decaduto dai benefici fiscali per la piccola proprietà contadina ed erano irrilevanti i rapporti di parentela con i soci della persona giuridica citata.

2.4. L'irrilevanza di rapporti di parentela tra acquirente di terreno agricolo e soci di una società di persone che abbia la qualità di "coltivatore diretto" o "I.A.P." appare frutto di erronea interpretazione ed applicazione del combinato disposto degli artt. 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009, dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 228 del 2001, art. 2, comma 4 e 4-*bis* del d.lgs. 99 del 2004

2.5. Una prima disciplina sulle agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina era contenuta nella legge 6 agosto 1954, n. 604,

successivamente, sostituita da quella prevista dal decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, (convertito con la legge 26 febbraio 2010, n. 25).

2.6. In particolare, l'articolo 2, comma 4-*bis* del citato d.l., dispone, al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, l'applicazione in misura agevolata delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e loro pertinenze a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, con decorrenza dal 28.02.2010. La norma, in particolare, così dispone: *«4-bis. Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (e fino al 31 dicembre 2010), gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. ...»*.

2.7. Il successivo art. 1 comma 41 della legge di stabilità per il 2011 (legge 13 dicembre 2010 n. 220) ha disposto la soppressione dalla norma sopra riportata delle parole *«e fino al 31 dicembre 2010»*, rendendo così definitivo il regime agevolativo per l'agricoltura.

2.8. A seguito di dubbi interpretativi sui rapporti tra la legge n. 604 del 1954 e la legge n. 25 del 2010, è intervenuta una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (n. 36/E del 17.05.2010), che ha evidenziato come la nuova normativa non possa ritenersi una proroga della precedente, bensì un'autonoma disciplina, da applicarsi agli atti stipulati (e ai trasferimenti comunque determinati) a decorrere dal 28.02.2010. In particolare, a parere dell'ente, tra le altre novità, con la nuova disciplina non è più richiesta, al

fine di usufruire delle agevolazioni, la sussistenza dei requisiti previsti dalla l. n. 604 del 1954 (quali l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente dei fondi rustici oltre un ettaro), con ciò venendo meno anche la necessità della certificazione di cui all'art. 3 della l. n. 604 cit., da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei predetti requisiti.

2.9. La l. n. 25 del 2010 ha stabilito che le agevolazioni per l'agricoltura si applicano agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti. Le agevolazioni per l'agricoltura, pertanto, trovano applicazione per tutti quegli atti che possano qualificarsi come atti traslativi a titolo oneroso. La disciplina presuppone, dunque, due tipi di presupposti: uno di carattere oggettivo, che riguarda la natura e la destinazione dei fondi oggetto dell'atto traslativo; l'altra di carattere soggettivo, che riguarda la qualità dell'acquirente, coltivatore diretto o I.A.P. iscritti alle relativi gestioni previdenziali e assistenziali e impone il permanere di un vincolo di destinazione del bene all'attività agricola svolta da questi per un periodo di almeno 5 anni.

In particolare, la definizione di "coltivatore diretto" è prevista dall'art. 31 della l. n. 590 del 1965, quale soggetto che si dedica manualmente ed abitualmente alla coltivazione dei terreni e all'allevamento del bestiame, purché la forza del lavoro del coltivatore e dei famigliari che con lo stesso collaborano non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell'azienda agricola.

La definizione di I.A.P. è stabilita dall'art 1, co. 1, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 così come modificato con d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101, che stabilisce che è tale colui che:

- sia in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999;
- dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

Per quanto concerne le società agricole (società di persone, cooperative e società di capitali), esse possono rientrare nella categoria degli I.A.P. o dei coltivatori diretti in presenza di alcuni presupposti, definiti dal d.lgs. n. 99 del 2004 e successive modifiche. In particolare, le società semplici (come quella oggetto della controversia), a loro volta, possono rientrare nelle citate categorie nel momento in cui i relativi requisiti siano posseduti da almeno un socio (il "soggetto qualificante"): la qualità rivestita dal socio, dunque, si comunica all'ente, che assume esso stesso la qualifica di "coltivatore diretto" e "I.A.P.". Nelle società di capitali e cooperative, il "soggetto qualificante" è rappresentato da un amministratore, che, ancora una volta, è in grado di conferire all'ente la qualità rivestita, con alcune limitazioni rispetto alle società di persone (Cass. n. 6172/2025).

2.10. L'estensione delle qualità del socio all'ente ha come corollario necessario anche l'applicazione del regime agevolato previsto per la persona fisica a quella giuridica, sul presupposto dell'iscrizione alla relativa gestione previdenziale e assistenziale. I commi 4 e 4-bis dell'art. 2 del d.lgs. n. 99 del 2004, infatti, così recitano: «4. *Alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto...*

4-bis. Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale». A sua volta, l'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99 del 2004 prevede che: « 3. Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;*
- b) (...);*
- c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale».*

Così, sul punto, si è espressa questa Corte Cass. n. 15905/22, che ha evidenziato come la predetta estensione sia frutto di un'evoluzione normativa che tiene conto delle trasformazioni dell'imprenditoria rurale e dell'evoluzione di essa: *«Dalla considerazione letterale, finalistica e sistematica della disciplina normativa - suscettibile di stretta interpretazione nella parte di natura agevolativa - deve dunque ritenersi che i benefici fiscali e creditizi vengano concessi all'imprenditore agricolo professionale che risulti iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura e che tale requisito debba sussistere anche in capo al socio o all'amministratore che, rispettivamente comunichi alla società di persone o di capitali la qualità di imprenditore agricolo professionale. Posto che - da un lato - le agevolazioni in questione non sono riconosciute tout court agli*

imprenditori agricoli professionali (persone fisiche o società), ma solo a quegli imprenditori agricoli professionali che risultino iscritti alla gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, e che - dall'altro - è la qualità di imprenditore agricolo professionale del socio o dell'amministratore che propaga alla società tale qualità, deve ritenersi che in tanto quest'ultima possa essere a sua volta ammessa all'agevolazione, in quanto il socio o l'amministratore che lo consente ed attribuisce la veste IAP sia iscritto in tale gestione. Solo in tal modo si verifica quella equiparazione tra 'IAP-persona fisica' e 'IAP-società' che la legge ha inteso affermare e presupporre nel riconoscere ad entrambe le soggettività le medesime agevolazioni fiscali e creditizie».

2.11. L'ampliamento dell'ambito applicativo delle disposizioni sul coltivatore diretto e sullo I.A.P. non può che, coerentemente, comportare l'estensione della disciplina sulla decadenza (compresa quella sulle relative esclusioni) previste per le persone fisiche anche alle persone giuridiche. Di conseguenza, come già affermato da questa Corte Cass. n. 15905/22 (Cass. n. 15905/22 cit.), *«va dunque ritenuto che anche l'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2001 debba essere adeguato sul piano interpretativo alle nuove previsioni che hanno portato ad equiparare, quanto al riconoscimento dei benefici per la piccola proprietà contadina, persone fisiche e società agricole, sia di persone che di capitali, nel senso di estendere l'esclusione della decadenza anche alle ipotesi in cui l'affitto o la vendita venga effettuato a favore di società che abbiano sia un oggetto riconducibile all'art. 2135 c.c., sia una compagine societaria equivalente sul piano dei legami familiari a quella prevista dalla norma, permanendo anche in questo caso intatta quella presunzione di continuità nella coltivazione diretta del fondo che costituisce la ratio della disposizione in deroga»* con affermazione del seguente principio di diritto: *«In tema di agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi*

dell'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione».

3. Nel caso di specie, il giudice di appello ha erroneamente interpretato le norme in materia di agevolazioni per le imprese agricole, escludendo la rilevanza dei rapporti tra acquirente e soci della società agricola comodataria, ritenendo indispensabile che il contribuente dovesse essere, a sua volta, socio dell'ente.

4. Il secondo motivo (omessa valutazione ex art. 306 n. 5 c.p.c. di un fatto decisivo ai fini della definizione della controversia in relazione alla mancata valutazione del rapporto di parentela intercorrente tra il Sig. [REDACTED] e i Sig.ri [REDACTED] e [REDACTED]) rimane assorbito.

5. Per concludere, il primo motivo di ricorso deve essere accolto, assorbito il secondo; la sentenza deve essere cassata, con rinvio della causa alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado dell'Emilia Romagna, che, in diversa composizione e attenendosi al principio di diritto di cui alla parte motiva, dovrà accertare, al fine di verificare i presupposti dell'esclusione della decadenza dal regime agevolato di cui all'art. 2, comma 4-bis, del d.l. n. 194/2000: chi sono i soci della comodataria; se sussistono i rapporti di parentela dedotti con il beneficiario della agevolazione; se la società comodataria sia effettivamente una società agricola.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in

diversa composizione, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14.04.2026.

Il Presidente
Dott. Liberato Paolitto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale