

La decadenza dalle agevolazioni fiscali dell'imprenditore agricolo professionale tra cessazione della coltivazione diretta e concessione in affitto del fondo

Cass. Sez. Trib. 15 agosto 2026, n. 24662 - Candia, pres.; Lo Sardo, est. - Di.Da. (avv. Di Giovine) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Puglia 4 maggio 2022*)

Imposte e tasse - Imprenditore agricolo professionale (IAP) - Agevolazioni fiscali - Piccola proprietà contadina - Decadenza dalle agevolazioni - Affitto del fondo agricolo - Coltivazione diretta - Conduzione diretta del fondo - Mutamento della destinazione agricola - Requisiti per le agevolazioni - Principio di irretroattività.

(*Omissis*)

FATTO

1. Di.Da. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Puglia il 4 maggio 2022, n. 1266/26/2022, che, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di liquidazione n. (Omissis) da parte dell'Agenzia delle Entrate, notificatogli il 17 marzo 2016, per le imposte complementari di registro, ipotecaria e catastale sulla compravendita stipulata con rogito notarile del 9 luglio 2008 per un terreno ubicato in L, a seguito di revoca delle agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali a causa dell'affitto stagionale (fino al 30 settembre 2013) del terreno acquistato al fine di ruotare le colture agricole con la coltivazione della barbabietola da zucchero, ha rigettato l'appello proposto da Di.Da. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Foggia il 6 marzo 2017, n. 546/3/2017, con compensazione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di prime cure – che aveva respinto il ricorso originario del contribuente - "perché l'Ufficio ha dimostrato che il beneficiario delle agevolazioni ha concesso in affitto, due mesi prima dello scadere dei cinque anni dalla data dell'acquisto, il terreno sopra indicato e quindi non ha coltivato il fondo con conseguente violazione dell'art. 7 della legge 604/1954", rammentando che "la stessa Suprema Corte ha ribadito il principio dell'obbligo della conduzione diretta del fondo ed ha affermato che il contratto di fitto temporaneo nel quinquennio comporta la decadenza delle agevolazioni e che dal punto di vista fiscale qualunque tipo di contratto di fitto è sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario beneficiario delle agevolazioni fiscali" e disattendendo la richiesta di sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, per violazione degli artt. 3 e 23 Cost.

3. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso, eccependo "l'inammissibilità del motivo di ricorso di cui all'articolo 360, primo comma, numero 3, del codice di procedura civile ai sensi dell'art. 57 Decreto Legislativo 546/97, in quanto l'eccezione con tale motivo dedotta è stata formulata per la prima volta in appello e non nel ricorso introduttivo e quindi è da considerarsi "domanda nuova" che non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello e nei successivi gradi di giudizio".

4. Il ricorrente ha depositato memoria illustrativa, replicando, a sua volta, che "L'oggetto del contendere, fin dal ricorso introduttivo, è sempre stato l'illegittimità della revoca delle agevolazioni per carenza del presupposto normativo. La contestazione non ha mai mutato né il petitum (annullamento dell'atto impositivo) né la causa petendi (insussistenza della causa di decadenza applicata dall'Ufficio). La specificazione in appello che la norma del 1954 non potesse applicarsi allo IAP del 2008 non costituisce domanda nuova, ma una mera argomentazione difensiva a sostegno della domanda originaria".

DIRITTO

1. In limine litis, l'eccezione pregiudiziale della controricorrente deve essere disattesa.

1.1 Invero, come si evince dall'esposizione delle vicende processuali nella narrativa della sentenza impugnata, sin dall'originaria proposizione del ricorso introduttivo, il thema decidendum si è incentrato sulla contestazione della disciplina prevista dall'art. 7, comma 1, della legge 6 agosto 1954, n. 604, in materia di decadenza dalle agevolazioni riservate alla c.d. "piccola proprietà contadina", rispetto al quale l'ulteriore deduzione della inapplicabilità dell'art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, non integra alcun ampliamento del petitum o della causa petendi, ma si risolve nella formulazione di una mera difesa in punto di stretto diritto.

1.2 Si può ritenere, quindi, che il ricorso non pone questioni o eccezioni nuove, in quanto si limita a prospettare tesi



giuridiche che non possono ritenersi motivi nuovi, in quanto fondate sulle stesse questioni di fatto già trattate nei giudizi di merito. Il che è conforme alla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui nel giudizio di cassazione deve ritenersi preclusa la possibilità di prospettare per la prima volta questioni nuove o nuove contestazioni non trattate nella precedente fase di merito e non rilevabili d'ufficio, mentre deve ritenersi consentito dedurre nuove tesi giuridiche e nuovi profili di difesa soltanto quando questi si fondino sugli stessi elementi di fatto già dedotti dinanzi al giudice di merito (onde, per essi, non risultino necessari nuovi accertamenti). Resta preclusa, pertanto, la proposizione di doglianze che, modificando la precedente impostazione difensiva, pongano a fondamento delle domande e delle eccezioni titoli diversi da quelli fatti valere nel giudizio di merito, prospettando, per l'effetto, questioni fondate su elementi di fatto nuovi e diversi da quelli dedotti nelle pregresse fasi processuali, e ciò anche nel caso in cui le questioni proposte con il ricorso non integrino delle eccezioni in senso proprio, ma consistano, invece, in mere contestazioni difensive del convenuto, involgenti pur sempre, peraltro, accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito perché non richiestone (tra le tante Cass., Sez. 1°, 16 novembre 2000, n. 14848; Cass., Sez. 5°, 11 giugno 2008, n. 15384; Cass., Sez. 1°, 16 dicembre 2010, n. 25510; Cass., Sez. 3°, 25 luglio 2013, n. 18043; Cass., Sez. 3°, 4 marzo 2014, n. 5018; Cass., Sez. 3°, 18 settembre 2015, n. 18323; Cass., Sez. Lav., 5 aprile 2016, n. 6573; Cass., Sez. 1°, 22 maggio 2019, n. 13930; Cass., Sez. Un., 28 gennaio 2020, n. 1867; Cass., Sez. Lav., 15 giugno 2023, n. 17210; Cass., Sez. Trib., 21 giugno 2024, nn. 17255 e 17259).

2. Ciò detto, il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia la falsa applicazione dell'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stata erroneamente ritenuta dal giudice di appello l'applicabilità in via analogica alla fattispecie della disciplina vigente *ratione temporis* sulla c.d. "piccola proprietà contadina", laddove il contribuente non poteva usufruire dell'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, il quale "non si applica al caso di specie in quanto l'atto di trasferimento de quo risale al lontano 2008, mentre chiaramente la norma è efficace solo per gli atti di trasferimento successivi alla data di conversione del decreto legge, cioè il 26 febbraio 2010", giacché "prima di tale norma non vi era alcuna disposizione che prevedesse che a seguito del venir meno della coltivazione o conduzione diretta del fondo venissero meno contestualmente le agevolazioni fiscali".

2.1 Il predetto motivo è infondato, sebbene la correttezza del dispositivo in diritto non esima il collegio dalla correzione (o, meglio, integrazione) della motivazione della sentenza impugnata nei termini specificati in appresso (art. 384, quarto comma, cod. proc. civ.).

2.2 Secondo l'esposizione degli antefatti processuali nella narrativa della sentenza impugnata "Con atto a rogito Notar Fo. del 9-7-2008 Di.Da. aveva acquistato un terreno seminativo in agro di L di Ha. 03.98.22 (Fg.(Omissis), p.lle (Omissis) e (Omissis)) chiedendo le agevolazioni fiscali della legge 604/1954 (P.P.C.) in quanto in possesso dei requisiti di imprenditore agricolo. L'Agenzia delle Entrate di Foggia aveva notificato in data 17.3.2016 l'avviso di liquidazione n. (Omissis) revocando le agevolazioni fiscali concesse in sede di liquidazione dell'imposta principale perché il contribuente aveva affittato il fondo acquistato in data 9.7.2008, con contratto reg.to a L in data 8.5.2013 n. (Omissis), prima dello scadere dei 5 anni previsti dalla legge 604/1954".

2.3 Ora, in tema di imposta di registro, tra i casi di mutamento della destinazione agricola del fondo, che comportano la decadenza, ex art. 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 36, dal beneficio dell'aliquota ridotta applicabile all'atto di acquisto a titolo oneroso da parte di un soggetto che svolga l'attività di imprenditore agricolo a titolo principale, rientra non solo la rivendita del terreno, ma anche la sua concessione in affitto a terzi, in quanto il presupposto dell'agevolazione fiscale è l'esercizio diretto dell'attività agricola, per un determinato numero di anni, da parte del beneficiario, sul fondo da lui acquistato (Cass., Sez. 6°-5, 14 marzo 2018, n. 6204).

Ciò non di meno, le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta, riconosciute in favore dell'imprenditore agricolo professionale persona fisica, sono soggette alla specifica causa di decadenza di cui all'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, non potendosi alle stesse estendere la disciplina di cui agli artt. 2, n. 1), e 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, in tema di formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, con riferimento ai requisiti soggettivi ed alle cause di decadenza previsti in relazione alla qualifica di coltivatore diretto (Cass., Sez. 5°, 26 ottobre 2016, n. 21609; Cass., Sez. 5°, 12 giugno 2020, n. 11320; Cass., Sez. Trib., 16 giugno 2023, n. 17411; Cass., Sez. Trib., 27 novembre 2024, n. 30585).

2.4 Peraltro, con specifico riguardo a fattispecie analoga a quella in disamina, questa Corte (Cass., Sez. Trib., 10 dicembre 2025, n. 32136) ha recentemente affermato che anche la mera stipulazione di un contratto di affitto o di locazione rivela la implicita volontà del beneficiario dell'agevolazione fiscale di cessare la coltivazione diretta dei terreni (arg. ex Cass., Sez. 5°, 21 marzo 2014, n. 6688). In altri termini, la concessione in godimento a terzi dei terreni acquistati con i benefici fiscali della c.d. "piccola proprietà contadina" assume rilevanza, non ex se, quale titolo contrattuale precluso dalla disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, quanto piuttosto quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario (Cass., Sez. 6°-5, 22 dicembre 2021, n. 41225; Cass., Sez. 5°, 19 luglio 2022, n. 22556; Cass., Sez. Trib., 10 maggio 2023, n. 12500; Cass., Sez. Trib., 28 novembre 2024, n. 30684). Non a caso fa eccezione la sola ipotesi in cui l'affitto venga effettuato a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 cod. civ., 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 (Cass., Sez. 5°, 18 maggio 2022, n. 15905; Cass., Sez. 5°, 15 luglio 2022, n. 22290; Cass., Sez. Trib., 17 luglio 2025, n. 20000).

2.5 Nel caso di specie (rogito notarile del 9 luglio 2008), non risulta applicabile *ratione temporis* l'art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 165, bensì la disciplina anteriore indicata dal ricorrente nella formulazione del motivo, cioè, l'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, nel testo novellato dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, a tenore del quale "All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì 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. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

2.5 In buona sostanza, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, il legislatore ha delineato un duplice regime con riguardo alle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina in relazione alla sussistenza o all'insussistenza della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IPA) difatti, per la prima ipotesi, è sufficiente che il contribuente abbia ottenuto la certificazione regionale del possesso dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (cioè, di avere conoscenze e competenze professionali in materia di attività agricole e forestali, di dedicare all'attività agricola almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e di ricavare almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro da tale attività); per la seconda ipotesi, è necessario che il contribuente non solo abbia ottenuto la certificazione regionale del possesso dei requisiti previsti dall'art. 2, nn. 1) e 2), della legge 6 agosto 1954, n. 604 (cioè, di essere persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra; di aver acquistato in proprietà o in enfiteusi un fondo idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta ad eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non eccedente di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso), ma abbia anche dichiarato il possesso del requisito previsto dall'art. 2, n. 3), della legge 6 agosto 1954, n. 604 (cioè, di non aver venduto alcun fondo oppure di aver venduto fondi con superficie complessiva non superiore ad un ettaro, nel biennio antecedente all'acquisto) (Cass., Sez. Trib., 16 giugno 2023, n. 17411).

2.6 Ciò detto, la concessione in affitto a terzi del terreno acquistato, al di là delle specifiche finalità perseguite, per quanto di poco antecedente, sul piano cronologico, alla scadenza del quinquennio decorrente dall'acquisto, si traduce in una volontaria cessazione della coltivazione diretta e della edizione all'attività agricola, che integra la ratio delle agevolazioni fiscali. In altri termini, la concessione in godimento a terzi dei terreni acquistati con i benefici fiscali della c.d. "piccola proprietà contadina" assume rilevanza, non ex se, quale titolo contrattuale precluso dalla disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, quanto piuttosto quale indice sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario (Cass., Sez. 6°-5, 22 dicembre 2021, n. 41225; Cass., Sez. 5°, 19 luglio 2022, n. 22556; Cass., Sez. Trib., 10 maggio 2023, n. 12500; Cass., Sez. Trib., 28 novembre 2024, n. 30684; Cass., Sez. Trib., 10 dicembre 2025, n. 32136).

2.7 In definitiva, si tratta di una condotta inadempiente agli obblighi connessi alla realizzazione dello scopo sotteso alla fruizione dell'agevolazione fiscale, a prescindere dal momento temporale della sua realizzazione nell'arco del quinquennio rilevante ai fini della loro osservanza da parte del contribuente.

3. Da ultimo, in subordine, il ricorrente "solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 comma 4 D.Lgs. 99/04, che così recita "all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì 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. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

In particolare, si lamenta "un ingiusto trattamento "sanzionatorio" viene equiparato colui che aliena il fondo il giorno successivo all'atto di compravendita per il quale ha usufruito delle agevolazioni fiscali a colui che invece aliena il fondo poco prima che siano trascorsi 5 anni dalla stipula dell'atto di compravendita".

3.1 Il ricorrente, però, non tiene conto, come si è detto, che, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, il legislatore ha delineato un duplice regime con riguardo alle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina in relazione alla sussistenza o all'insussistenza della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IPA) ne consegue, alla luce delle rispettive discipline, che si tratta di due agevolazioni autonome e distinte, diversificate sul piano dei requisiti necessari per usufruirne, che il contribuente non può invocare in via alternativa o subordinata al momento della stipulazione del rogito notarile, essendone diversi i requisiti previsti per poterne usufruire (Cass., Sez. Trib., 16 giugno 2023, n. 17411; Cass., Sez. Trib., 10 maggio 2026, n. 13554; Cass., Sez. Trib., 20 maggio 2026, n. 15205).

3.2 Né può darsi rilevanza al dato fattuale del momento in cui la condotta sopravviene nel corso (all'inizio o alla fine) del quinquennio nel corso del quale la decadenza può maturare, rientrando nella piena discrezionalità del legislatore l'individuazione e la tipizzazione delle inadempienze rilevanti ai fini della revoca dei benefici fiscali (anche sul piano della durata

temporale degli obblighi assunti dal contribuente), senza che la previsione normativa possa essere censurata sotto il profilo della irragionevolezza in relazione alla maggiore o minore prossimità dell'inadempienza alla scadenza del termine per la comminatoria della decadenza.

4. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza del motivo dedotto, nonché la manifesta infondatezza della prospettata questione di illegittimità costituzionale, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

6. A sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 2.400,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

(Omissis)

