

Perdita delle agevolazioni p.p.c. nel caso di concessione del terreno a terzi per la coltivazione mediante la pratica del «maggese»

Cass. Sez. V Civ. 5 maggio 2023, n. 11992 ord. - Balsamo, pres.; Penta, est. - P.P. (avv. Di Giovanni) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Dichiara inammissibile Comm. trib. reg. Puglia 7 settembre 2020*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni piccola proprietà contadina - Concessione in uso a terzi del terreno - Cessazione della coltivazione diretta del fondo da parte del proprietario - Coltivazione condotta secondo il sistema «rotativo» (il c.d. maggese) - Irrilevanza - Decadenza dalle agevolazioni fiscali.

In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie otto mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi della l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 6 in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, in base al d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 11 esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Per la scienza agronomica esistono diverse tecniche di coltivazione dei terreni agricoli finalizzate, ovviamente, a garantire una produzione sempre più proficua e gratificante. Talune di queste sono caratterizzate dall'utilizzo di colture stagionali e di quelle cosiddette «intercalari». Le prime hanno una durata che non può eccedere di molto quella naturale delle stagioni (solitamente un trimestre) mentre le seconde si collocano all'interno di una coltivazione principale per sfruttarne gli intervalli. Queste ultime, che possono essere a ciclo estivo o invernale, prediligono solitamente piante a rapida crescita il cui raccolto non è destinato alla vendita, ma è utilizzato per usi interni come foraggio o sovescio, cioè come fertilizzante dello stesso terreno, contribuendo così ad integrare e arricchire l'*humus* del fondo.

Esiste poi una pratica agricola, basata sulla rotazione delle colture, conosciuta come «maggese» (in quanto si svolgeva anticamente nel mese di maggio), il cui scopo è quello di rinvigorire fertilità di un terreno esausto, messo a riposo, e consistente nel porre in essere dei trattamenti su di esso per essere preparato a una successiva coltivazione; «maggese» significa anche il complesso dei lavori che servono per l'espletamento di questa pratica.

Solitamente il periodo di riposo è modulato in ragione del tempo necessario affinché il terreno possa recuperare appieno le risorse di cui necessita, anche mediante il ricorso a fertilizzanti, per poter fornire in seguito risultati soddisfacenti in termini di resa produttiva; normalmente questo intervallo varia dai due ai tre anni e in tale contesto il terreno può essere del tutto trascurato ovvero arato.

Va comunque detto che questa tecnica non trova più riscontro, se non in misura limitata, in presenza di allevamenti poiché, in questo caso, la tendenza è quella di massimizzare i profitti e la redditività in modo continuativo prescindendo, quindi, dal ricorso a tale metodologia.

L'utilizzo di queste pratiche colturali può assumere rilevanza fiscale allorché il terreno è affittato per la coltivazione del medesimo. Può verificarsi, ad esempio, che il proprietario di un appezzamento, acquistato usufruendo delle agevolazioni fiscali a favore della piccola proprietà contadina, decida di concederlo in uso a terzi al fine di garantirne la rotazione colturale, tramite il maggese. Il tema, oggetto dell'ordinanza n. 11992 del 5 maggio 2023, in epigrafe, è stato già esaminato dalla Cassazione, occupandosi dell'affitto intercalare, dove è stato affermato che «l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie otto mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, in quanto

sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, in base all'art. 11 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, esercitano, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 cod. civ.¹».

L'art. 7, comma 1, della legge n. 604/1954 prevedeva, infatti, la decadenza dalle agevolazioni tributarie nei confronti dell'acquirente, permutante o enfiteuta il quale, prima che fossero trascorsi cinque anni, alienava volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati ovvero cessava dal coltivarlo direttamente².

In tale fattispecie rientravano, quindi, anche i contratti agrari di breve durata che comportavano una cessione della coltivazione provvisoria in capo a terzi soggetti, salvo che questo avvenisse nei confronti dei loro familiari (coltivatori diretti) entro il terzo grado di parentela esercenti, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 c.c.

Da sempre, per i giudici di legittimità il contratto agrario «intercalare» costituisce, dal punto di vista fiscale, un aspetto sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario, a nulla rilevando la previsione della disciplina civilistica sull'affittanza agraria, «giacché la relativa nozione è posta ai soli fini dell'individuazione del tipo di coltivazione consentita dalla disciplina generale del rapporto». Pertanto «alla caratteristica del contratto di affitto di fondo rustico come intercalare non è correlabile alcun effetto dal punto di vista del mantenimento delle agevolazioni tributarie per il riordino della piccola proprietà contadina»³.

Con sentenza n. 13631 del 22 luglio 2004⁴, la Suprema Corte aveva evidenziato come il contratto di affitto di fondo rustico «intercalare» fosse sottratto alla disciplina generale dell'affitto, dal quale si differenzia non nella durata, che per entrambe è stagionale, ma nel fatto che la speciale tecnica agraria di inserire una produzione fra due periodi di colture che maggiormente impegnano la fertilità del terreno riguarda il genere – identico nelle coltivazioni intercalari e diverso nelle coltivazioni stagionali – delle produzioni principali. In tale circostanza, i giudici di legittimità osservarono che «L'intercalarietà è l'inframmettersi di una coltura di breve ciclo all'interno della produzione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo mentre la stagionalità è l'inframmettersi di una coltura di ciclo breve tra il raccolto e l'impianto di altra produzione di ciclo più lungo, ma tale elemento è irrilevante ai fini del rispetto della disciplina fiscale agevolativa».

Entrambe le tipologie di coltivazione, stagionale e intercalare, hanno una ridotta durata del ciclo; sono temporanee, precarie e si interpongono rispetto ad altre coltivazioni (principali), prescindendo dall'utilizzo del fondo per il restante periodo. Tale «inframezzarsi» rappresenta, dal punto di vista fiscale, una cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario con conseguente decadenza dall'agevolazione.

Ed è sulla base di tale valutazione, conformemente a quanto previsto dall'art. 7 della legge n. 604/1954, che la Cassazione ha ritenuto che, nel caso in cui il fondo, acquistato con le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e imposta catastale nella misura dell'1 per cento) fosse concesso, nell'arco del quinquennio dall'atto di compravendita, in locazione mediante un contratto di affitto, compreso quello intercalare o stagionale, si verificava la decadenza dall'agevolazione stessa; decadenza che è, invece, esclusa quando il terreno è concesso in affitto a propri familiari che esercitano l'attività agricola poiché in non vi si ravvisa un intento elusivo della norma.

Ulteriore disputa, sullo specifico argomento⁵, quella intentata da taluni contribuenti nei confronti dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai quali ai quali era stato notificato un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro relativa all'acquisto di un terreno agricolo avvenuto beneficiando sempre delle

¹ Cass. Sez. V Civ. 21 marzo 2014, n. 6688, in questa Riv., 2015, 86, con nota di L. CENICOLA.

² Termine elevato a dieci anni dall'art. 28 della l. 26 maggio 1965, n. 590 e, successivamente, ridotto a cinque anni dall'art. 11 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228.

³ Cass. Sez. V Civ. 21 marzo 2014, n. 6688, cit.

⁴ In questa Riv., 2006, 184.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2017, n. 3811 ord., in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina. L'ufficio aveva giustificato la richiesta sulla base di un contratto di affitto, debitamente registrato, dal quale emergeva la mancata coltivazione per i primi sei mesi dopo l'acquisto. Pertanto erano state disattese, nella circostanza, le disposizioni della normativa di riferimento ed in particolare l'art. 7 della legge n. 604/1954.

Il ricorso era stato respinto dalla C.T.P. mentre il successivo appello aveva sortito esito diverso con l'accoglimento delle doglianze degli interessati da parte della C.T.R. sulla base del fatto che il predetto contratto d'affitto doveva reputarsi superato dalla scrittura privata di rinuncia con la dichiarazione di rilascio immediato del terreno. Nel merito, i giudici di legittimità, rilevarono che la C.T.R. avrebbe tenuto conto di una scrittura privata, priva di data certa, che non avrebbe potuto essere utilizzata a fini probatori, atteso che l'Ufficio aveva prodotto, nella circostanza, il contratto di affitto dal quale risultava palesemente che i conduttori erano stati presenti sul fondo.

Legittimando l'operato dell'Amministrazione finanziaria, la Cassazione ebbe modo di ribadire, in quell'occasione, quel principio ormai consolidato della giurisprudenza sopra menzionato.

Come noto, la legge n. 604/1954 non è più in vigore in quanto sostituita dalle disposizioni dell'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009, il quale prevede che agli atti di trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, si applicano le imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. I beneficiari decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti:

- alienano volontariamente i terreni;
- cessano di coltivarli o di condurli direttamente.

Pertanto, l'attuale normativa subordina, al pari della precedente, il mantenimento delle agevolazioni fiscali al rispetto di un periodo minimo di cinque anni, senza che cessi la conduzione del fondo ovvero lo stesso sia alienato.

Sta di fatto che, come anticipato, la Suprema Corte si è occupata nuovamente, con l'ordinanza n. 11992/2023, della questione poiché al proprietario di un terreno, che lo aveva concesso a terzi per la coltivazione diretta con le modalità del «maggese», erano state negate le agevolazioni sulla p.p.c. di cui aveva usufruito al momento dell'acquisto. Costui sosteneva, a suo dire, che la concessione del fondo mediante l'impiego di tale sistema rotativo colturale, non potesse integrare la cessazione della coltivazione diretta del fondo per cui non sussistevano i presupposti per la revoca dei benefici fiscali. In sostanza la pratica del c.d. «maggese» non poteva essere assimilata alle altre già descritte.

Niente di tutto questo; inutili, quindi, le contestazioni perché per i giudici tributari il principio sancito, a più riprese, dalla Corte⁶ era applicabile anche in questo caso, ancorché attuato con l'intervento di terzi, ma pur sempre in funzione di un'esigenza del proprietario coltivatore.

La Cassazione ha ritenuto, quindi, inammissibile il ricorso del contribuente in quanto sul determinato argomento si è formato un giudicato che ormai non ammette più qualsiasi altra valutazione in senso difforme.

Il ricorrente aveva altresì contestato l'omessa pronuncia sulla questione proposta in via subordinata relativa all'applicazione dell'aliquota prevista per gli atti traslativi a titolo oneroso dei beni immobili in genere (9 per cento), in luogo di quella prevista per i terreni agricoli (15 per cento), e sulla ulteriore questione proposta in appello relativa all'inesistenza della notificazione dell'atto impositivo.

Anche questo motivo è stato ritenuto inammissibile atteso non era stato oggetto della sentenza impugnata della C.T.R.

Luigi Cenicola

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 26 maggio 2017, n. 13426 ord., in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.