



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dai magistrati

MILENA BALSAMO	Presidente
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere
ALESSIO LIBERATI	Consigliere
CARMELA ROMANO	Consigliere Rel.
FRANCESCO BRUNO	Consigliere

Oggetto:

*IMPOSTA REGISTRO

Ud. 29/4/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.19685/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa *ope legis*
dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente -

contro

UNVERFERTH EVA

- intimata -

avverso la sentenza della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO
DELLA TOSCANA n. 265/2024, depositata il 23/2/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29/4/2026 dal
Consigliere CARMELA ROMANO.

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 265/2024, depositata il 23/2/2024, la Corte di
Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in accoglimento
dell'appello di Eva Unverferth, ha annullato l'avviso di liquidazione n.
20191T008054 con cui l'Ufficio, revocate le agevolazioni fiscali di cui
all'art. 2, comma 4-bis, d.l. 194/2009 (in combinato disposto con l'art. 1,



comma 5 ter, d.lgs. 99/2004 e con l'art. 1, comma 907, legge n. 208/2015) richieste nell'atto di compravendita del 23/10/2019, aveva liquidato in complessivi euro 137.800,00 le maggiori imposte (di registro, ipotecaria e catastale) dovute in relazione al suddetto atto, ritenendo intervenuta la decadenza dal beneficio fiscale ai sensi dell'art. 1, comma 5 ter, d.lgs. 99/2004, per non aver il coniuge dell'acquirente ottenuto la qualifica di IAP (imprenditore agricolo professionale) entro ventiquattro mesi dalla relativa richiesta. Alla base della decisione la considerazione che l'agevolazione fosse stata richiesta sul presupposto che il marito della contribuente, benché non avesse acquisito la titolarità della qualifica di IAP nel termine di ventiquattro mesi dalla stipula dell'atto di compravendita, possedesse la qualifica di coltivatore diretto, alla cui disciplina normativa si faceva riferimento nell'atto (sub art. 9).

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di un solo motivo, mentre Eva Unverferth resta intimata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo di ricorso si espone il vizio di violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 5 ter, d.lgs. n. 99/2004, dell'art. 2, comma 4-bis, d.l. n. 194/2009 (convertito con l. 25/2010), nonché degli artt. 1362, 1363 e 1369 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., per aver la CGT riconosciuto le agevolazioni ex art. 2, comma 4-bis, d.l. 194/2009 nonostante queste fossero state richieste dichiarando che il coniuge dell'acquirente avesse presentato istanza di riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale con riserva di conseguire i relativi requisiti, ma che tale qualifica non fosse poi stata effettivamente conseguita nel termine di legge di 24 mesi dalla stipula dell'atto di compravendita.

1.1. La censura è fondata e va accolta.



1.2. Va anzitutto osservato che l'interpretazione del contratto data dal giudice del merito può sindacarsi in cassazione qualora si deduca che siano stati violati i criteri ermeneutici posti dagli artt. 1362 e ss. cod. civ., con onere per la parte di indicare gli specifici canoni legali violati nel caso concreto ed il modo in cui il giudice del merito si sia dagli stessi discostato sul piano applicativo e motivazionale (Cass. 17168/2012; 22230/2014; 27136/2017; 27419/2020; 17617/2021).

1.3. Onere cui ha pienamente assolto la ricorrente, la quale ha circoscritto la violazione ai criteri ermeneutici fissati dagli artt. 1362, 1363 e 1369 cod. civ., in particolare deducendo che il giudice d'appello non ha indagato l'effettiva volontà del dichiarante, quale risultante dal tenore complessivo dell'atto, ed ha invece valorizzato il richiamo, nell'atto medesimo, alle agevolazioni di cui al d.l. n. 194/2009 per inferirne erroneamente l'intenzione dell'acquirente di invocare i benefici fiscali in tema di piccola proprietà contadina a favore del coltivatore diretto, sull'errato presupposto che questo testo normativo disciplini le agevolazioni spettanti ai soli coltivatori diretti, mentre si riferisce pure agli imprenditori agricoli professionali. Inoltre, la Corte regionale non avrebbe considerato che l'agevolazione non è stata richiesta sul presupposto della qualifica di coltivatore diretto del coniuge della proprietaria, ma della presentazione - da parte dello stesso - dell'istanza di riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale con riserva di conseguire nei termini di legge i relativi requisiti.

1.4. Ebbene, la censura coglie nel segno.

1.5. Erra, in effetti, la CGT nel ritenere che il mero richiamo, nell'atto di compravendita, alle agevolazioni di cui al d.l. n. 194/2009 sarebbe sufficiente a manifestare l'intenzione dell'acquirente di invocare i benefici fiscali previsti in tema di piccola proprietà contadina in favore del coltivatore diretto.



1.6. Il d.l. n. 194/2009 (convertito con modificazioni in legge n. 25/2010), nella formulazione vigente *ratione temporis*, nel disciplinare le agevolazioni per la cd. piccola proprietà contadina, prevede, all'art. 2, comma 4-bis, che *"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. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni (...)"*.

1.7. Evidente, dunque, l'errore di diritto contenuto nella sentenza impugnata, laddove trae dal riferimento alle agevolazioni di cui d.l. n. 194/2009 l'inesatta conclusione che l'acquirente chiedesse i benefici fiscali spettanti al coltivatore diretto, nonostante la norma si riferisca chiaramente tanto ai coltivatori diretti quanto agli imprenditori agricoli professionali.

1.8. Peraltro, non è questo l'unico riferimento normativo contenuto nell'atto di compravendita, il quale richiama anche la disciplina prevista dal d.lgs. n. 99/2004, che, invece, si occupa delle medesime agevolazioni ma in favore dell'IAP, disponendo, al comma 4 dell'art. 1, che *"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” e, al comma 5 ter, che “Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP”.

1.9. Ne discende, pertanto, che il mero richiamo – nella prima parte della clausola – alla disciplina normativa in forza della quale l’acquirente chiedeva le agevolazioni fiscali previste per la piccola proprietà contadina (ossia imposta di registro ed ipotecaria in misura fissa; imposta catastale nella misura dell’1%; esenzione da imposta di bollo) non può servire ad interpretare la clausola ex art. 9 (sul regime tributario dell’atto) nel senso che l’acquirente abbia invocato il regime fiscale spettante al coltivatore diretto, giacché – come già detto – il d.lgs. 99/2004 riguarda il solo IAP e il d.l. n. 194/2009 tanto il coltivatore diretto quanto l’IAP.

1.10. Per comprendere, quindi, l’intenzione delle parti deve aversi riguardo, ai sensi dell’art. 1362 cod. civ., all’intera clausola, nella quale la Unverferth, dopo aver chiesto che l’atto, “*ai sensi del d.lgs. 99/2004 e del d.lgs. 101/2005, ed ai sensi della legge 220/2010, sia soggetto all’imposta di registro ed ipotecaria nella misura fissa, oltre che all’imposta catastale nella misura dell’1% e sia inoltre esente dall’imposta di bollo, a tal fine [...] dichiara: - che è già proprietaria di altro terreno agricolo; [...]; che il*



proprio coniuge [...] con lei convivente ha presentato istanza di riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale e si riserva di conseguire nei termini di legge i relativi requisiti, ed è iscritto nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale dell'Inps; che il fabbricato strumentale allo svolgimento dell'attività agricola costituisce pertinenza del terreno agricolo ed è sovrastante lo stesso".

1.11. Orbene, è solo nella parte dichiarativa (dal cui esame la Corte di merito prescinde del tutto) che l'acquirente esplicita i presupposti a fondamento dei richiesti benefici fiscali, ovvero il requisito oggettivo di essere proprietaria di un terreno agricolo e quello soggettivo che il proprio coniuge avesse presentato istanza di riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale e si riservasse di conseguire i relativi requisiti nel termine previsto dall'art. 1, comma 5 ter, d.lgs. n. 99/2004, senza alcun riferimento al possesso, da parte dello stesso, della qualifica di coltivatore diretto, la quale non viene affatto menzionata nella clausola.

1.12. Con la richiamata dichiarazione la contribuente ha, quindi, manifestato l'opzione inequivoca di usufruire delle agevolazioni previste per c.d. "piccola proprietà contadina" solo ed unicamente in qualità di coniuge convivente di un soggetto che aveva chiesto il riconoscimento della qualità di imprenditore agricolo professionale (IAP) con riserva di acquisirne i requisiti nel termine di ventiquattro mesi dalla presentazione della relativa istanza.

1.13. Pertanto, una volta escluso l'acquisto - da parte del coniuge della contribuente - della qualità di imprenditore agricolo professionale nel termine ex art. 1, comma 5 ter, d.lgs. n. 99/2004, con la conseguente decadenza dall'agevolazione ai sensi della medesima norma, la Unverferth non può invocare - né, a maggior ragione, l'amministrazione finanziaria può riconoscere d'ufficio - il trattamento previsto per il coltivatore diretto.

1.14. Ciò in applicazione del principio, costantemente enunciato da questa Corte, secondo cui la sottoposizione di un atto ad una determinata



tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o, comunque, accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare - anche se in via subordinata - altra agevolazione, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti di diritto o di fatto (tra le tante, Cass. 2288/2024; 17411/2023; 33288/2022; 14935/2022; 13500/2021; 24655/2018; 10099/2017; 8409/2013; 14601/2003).

1.15. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso va, quindi, accolto e la sentenza impugnata cassata.

1.16. Non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., col rigetto del ricorso originario per decadenza della contribuente dal regime fiscale agevolato ex art. 1, comma 5 ter, d.lgs. n. 99/2004.

2. L'andamento processuale del giudizio giustifica la compensazione delle spese dei gradi di merito, mentre, per il presente giudizio di legittimità, le spese, da liquidarsi in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso; compensa le spese dei gradi di merito e condanna Eva Unverferth alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio legittimità, liquidate in euro 3.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 29 aprile 2026.

Il Presidente

MILENA BALSAMO

