Agenzia Entrate

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 183/2026

OGGETTO: ***Agevolazioni per la piccola proprietà contadina e per i trasferimenti di proprietà di fondi rustici nei territori montani – Mantenimento dell'agevolazione in caso di fusione per incorporazione intervenuta nel quinquennio dall'acquisto agevolato – Articolo 2, comma 4–bis, del decreto–legge 30 dicembre 2009, n. 194, e articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Agricola (A) e la Società Agricola (L) (di seguito, congiuntamente, "*Istanti*") dichiarano di essere società agricole, appartenenti al medesimo gruppo, qualificate come imprenditori agricoli professionali ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99.

Entrambe le società agricole svolgono attività di coltivazione, vinificazione e commercializzazione di uve e possiedono la qualifica di imprenditore agricolo

professionale per la presenza, nei rispettivi consigli di amministrazione, di due diversi soggetti muniti della medesima qualifica.

Gli *Istanti* rappresentano che, al fine di "*razionalizzare la struttura del gruppo e concentrare le attività agricole in un unico soggetto*", anche per "*ovviare alla duplicazione degli oneri e alle conseguenti diseconomie*", intendono procedere, entro il 2026, alla fusione per incorporazione di (L) (di seguito, "*Incorporata*") in (A) (di seguito, "*Incorporante*"). A seguito dell'operazione, precisano che quest'ultima "*proseguirà nella diretta coltivazione dei fondi agricoli correntemente coltivati da entrambe le società e alla vinificazione delle uve prodottevi*" e che l'operazione "*non è propedeutica ad alcuna dismissione o ridimensionamento operativo*".

Per quanto di interesse in questa sede, l'*Incorporata* ha acquistato, tra il 2023 e il 2024, tre fondi agricoli, fruendo sia dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25 (quanto al fondo acquistato il 16 febbraio 2023), sia dell'agevolazione per i trasferimenti di fondi rustici in territori montani di cui all'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (quanto ai fondi acquistati rispettivamente il 29 maggio 2023 e il 16 dicembre 2024). La prospettata fusione interverrebbe prima del decorso del quinquennio dai predetti acquisti.

Tanto premesso, gli *Istanti* chiedono di confermare che la successione nella proprietà dei fondi agricoli dell'*Incorporata*, conseguente alla sua fusione per incorporazione nell'*Incorporante*:

"*i. non sia assimilabile all'alienazione volontaria degli stessi ai fini della decadenza dalle agevolazioni della "piccola proprietà contadina" e del "trasferimento dei terreni montani" ai sensi, rispettivamente, dell'art. 2, comma 4*-bis*, del d.l. 194/2009, e dell'art. 1, comma 111 della legge 197/2022;*

*ii. non determini interruzione della diretta coltivazione da parte dell'imprenditore agricolo ai fini della decadenza dalle agevolazioni della "piccola proprietà contadina" e del "trasferimento dei terreni montani" ai sensi, rispettivamente, dell'art. 2, comma 4-*bis*, del d.l. 194/2009, e dell'art. 1, comma 111 della legge 197/2022*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli *Istanti* ritengono che la fusione, in ragione della sua "*causa riorganizzativa*", non sia assimilabile a un'alienazione volontaria dei fondi agricoli e che, "*appurata la prosecuzione della diretta coltivazione*" da parte dell'*Incorporante*, non determini la decadenza dalle agevolazioni fruite.

A sostegno della propria tesi richiamano, tra l'altro, la risposta a interpello n. 309 del 2021, con la quale è stata esclusa la decadenza dall'agevolazione per la piccola proprietà contadina in relazione a una fattispecie di scissione parziale di società semplice agricola partecipata da coltivatori diretti a beneficio di un'altra società semplice agricola partecipata da coltivatori diretti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009 stabilisce, al primo periodo, che «*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina,* (...) *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, (...) *sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento*».

Il medesimo comma 4-*bis* prevede, al terzo periodo, che «*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*».

Al riguardo, con la risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010 è stato chiarito che le cause di decadenza "*risultano espressamente individuate* (...) *e consistono nell'alienazione volontaria dei terreni entro i cinque anni dall'acquisto*" e "*nella cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del terreno entro i cinque anni dall'acquisto*".

Quanto all'agevolazione relativa ai fondi rustici situati nei territori montani, l'articolo 9, secondo comma, del d.P.R. n. 601 del 1973 dispone che «*Nei territori montani di cui al primo comma, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo*». La disposizione estende, altresì, il beneficio ai soggetti che, pur non essendo iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnino a coltivare o condurre direttamente il fondo per cinque

anni, prevedendo che «*i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente*».

Pur nell'autonomia dei relativi presupposti applicativi, i due regimi agevolativi convergono quanto all'individuazione, in via generale, delle cause di decadenza rilevanti ai fini del quesito posto, ossia: l'alienazione volontaria dei terreni e la cessazione della loro coltivazione o conduzione diretta prima del decorso di cinque anni dall'acquisto. Occorre, pertanto, verificare, ai fini del mantenimento di entrambe le agevolazioni, se la fusione prospettata, dalla quale consegue il subentro dell'*Incorporante* nella proprietà dei fondi agricoli dell'*Incorporata*, integri una delle predette cause di decadenza.

Con riferimento alla prima causa di decadenza, costituita dall'alienazione volontaria, con la risoluzione n. 227/E del 18 agosto 2009 è stato esaminato il conferimento di un ramo d'azienda comprendente terreni agricoli acquistati con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina. Con il documento di prassi, in considerazione della natura traslativa del conferimento e della conseguente "*assimilazione tra trasferimento e conferimento di un bene*", è stato richiamato il principio - già affermato con la risoluzione n. 455/E del 1° dicembre 2008 - secondo cui il conferimento rientra tra gli atti di alienazione che comportano la decadenza dall'agevolazione. Con la medesima risoluzione è stato, tuttavia, chiarito, sebbene con riferimento alle imposte dirette, che "*il conferimento di azienda* (...) *non è assimilabile ad un'operazione di fusione o scissione per le quali vige il principio di successione a titolo universale delle società risultanti dalle operazioni stesse in tutte le posizioni soggettive delle società fuse, incorporate o scisse*".

Con la risposta a interpello n. 309 del 30 aprile 2021, relativa all'applicabilità della medesima agevolazione all'assegnazione del fondo alla società beneficiaria nell'ambito di una scissione parziale di società agricole, è stato chiarito che "*le ipotesi di decadenza dalle agevolazioni trovano giustificazione nella volontà del legislatore di agevolare la formazione e lo sviluppo della proprietà coltivatrice, finalità che viene meno, evidentemente, con l'alienazione anticipata del fondo oppure con la cessazione della coltivazione diretta di tale fondo*". È stato, quindi, precisato che "*la scissione parziale non integra gli estremi di nessuna delle cause di decadenza individuate dalla norma in commento*". Con la stessa risposta è stato ritenuto che "*Coerentemente con quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. Un. del 8/2/2006 n. 2637 in ipotesi di fusione)* (...) *l'assegnazione del fondo acquistato con le agevolazioni nell'ambito di una scissione parziale non pone in essere, infatti, un trasferimento di beni*".

In ordine alla fusione la Corte di Cassazione, con la sentenza 30 luglio 2021, n. 21970, ha affermato, in coerenza con l'articolo 2504-*bis*, primo comma, del codice civile, che "*(l)a fusione realizza una successione a titolo universale corrispondente alla successione* mortis causa *e produce gli effetti, tra loro interdipendenti, dell'estinzione della società incorporata e della contestuale sostituzione a questa, nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, della società incorporante che rappresenta il nuovo centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici già riguardanti i soggetti incorporati*". La successione universale ha, infatti, "*ad oggetto un patrimonio unitariamente considerato e non soltanto elementi che lo compongono*".

La medesima sentenza ha, altresì, distinto la fusione dal conferimento in società e dalla cessione d'azienda, precisando che "*(l)a fusione non è, in sé, operazione che mira*

a concludere tutti i rapporti sociali (come la liquidazione), né unicamente a trasferirli ad altro soggetto con permanenza in vita del disponente (come il conferimento in società, la cessione dei crediti o dei debiti, la cessione di azienda, etc.), quanto a darvi prosecuzione, mediante il diverso assetto organizzativo".

Con specifico riferimento alla decadenza dall'agevolazione per la piccola proprietà contadina, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 27 settembre 2022, n. 28169, ha successivamente ribadito che "*In tema di agevolazioni per la cd. piccola proprietà contadina, non costituisce causa di decadenza l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in un nuovo assetto organizzativo*".

La pronuncia ha, quindi, osservato che "*con la fusione e con la scissione non passano, infatti, alle beneficiarie singoli beni, rapporti o situazioni giuridiche, bensì, più propriamente, beni, rapporti e situazioni giuridiche così come organizzati nell'ambito della società originaria*". Su tali basi, la Corte ha escluso che nelle operazioni di fusione e scissione sia ravvisabile "*una vicenda corrispondente all'«alienazione», che si caratterizza come un distacco del rapporto dalla sfera giuridica di un soggetto, giacché la modificazione dell'intestazione soggettiva esprime valenza solo convenzionale*".

Ciò posto, si ritiene che la fusione comporti l'estinzione dell'incorporata e la successione universale dell'incorporante nel patrimonio unitariamente considerato.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, quindi, deve ritenersi che il subentro dell'*Incorporante* nella titolarità dei fondi dell'*Incorporata* non integri un'alienazione volontaria dei singoli terreni, ma costituisca un effetto legale della fusione.

La giurisprudenza ha, inoltre, chiarito che il successore universale subentra nei vincoli connessi alle agevolazioni fruite dal proprio dante causa (cfr. la sentenza della Corte di Cassazione del 3 febbraio 2003, n. 1546, con riferimento alla decadenza dalle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina).

Da ciò consegue che la successione universale non costituisce, di per sé, alienazione del fondo, ma comporta il subentro del successore nel divieto di alienazione per il periodo residuo: l'eventuale decadenza potrà, pertanto, derivare dal successivo atto dispositivo compiuto dal successore durante il periodo vincolato. Detto principio rileva anche ai fini dell'agevolazione relativa ai trasferimenti di fondi rustici situati nei territori montani: l'identità della causa di decadenza consente di riferire anche a esso i principi elaborati in materia di piccola proprietà contadina sulla nozione di alienazione volontaria.

Con riferimento alla seconda causa di decadenza, costituita dalla cessazione della coltivazione o conduzione diretta dei fondi prima del decorso del quinquennio, con la citata risposta a interpello n. 309 del 2021 è stato chiarito che, qualora la società beneficiaria della scissione conduca i terreni assegnati per il periodo quinquennale decorrente dalla data del conferimento, "*risult(a) integrato anche il requisito della conduzione diretta del fondo*". Ciò in quanto "*sui beni oggetto di scissione* (...) *la società beneficiaria assume, in sostanziale continuità, le posizioni soggettive che la società scissa aveva maturato sui beni oggetto di assegnazione*". La risposta ha, altresì, fatto

salvo il possesso, da parte della società beneficiaria, dei requisiti soggettivi previsti dalla disciplina agevolativa.

Il medesimo criterio può essere riferito anche alla fusione. L'estinzione dell'incorporata non determina, pertanto, di per sé la cessazione della coltivazione o conduzione diretta, purché l'incorporante prosegua effettivamente tale attività per il periodo residuo del quinquennio e mantenga i requisiti soggettivi richiesti.

Il subentro a titolo universale non esonera, infatti, il successore dall'osservanza del vincolo di coltivazione o conduzione diretta. La Corte di Cassazione, con la sentenza 17 febbraio 2016, n. 3108, ha affermato che "*appare* (...) *del tutto logico e coerente al sistema la decadenza dalle agevolazioni anche in caso di successione* mortis causa *qualora gli eredi non coltivino il fondo ricevuto, posto che la legge non distingue tra le differenti ipotesi né sembra consentire eccezioni non espressamente contemplate*". In proposito, con la risposta a interpello n. 74 del 10 marzo 2026, relativa alla stipulazione di un contratto di compartecipazione agraria per coltivazioni stagionali ai sensi dell'articolo 56 della legge 3 maggio 1982, n. 203, è stato chiarito che il beneficiario deve continuare a partecipare "*attivamente e concretamente alla coltivazione e alla conduzione diretta del terreno*". La mera concessione in godimento del fondo a un soggetto terzo nel corso del quinquennio, al pari dell'affitto, comporta, invece, in via generale, la decadenza dall'agevolazione.

La conservazione delle agevolazioni richiede, pertanto, l'effettiva prosecuzione dell'attività agricola da parte del soggetto subentrante nella titolarità dei fondi, non essendo sufficiente il possesso meramente formale dei requisiti previsti dalla disciplina agevolativa (cfr. anche Corte di Cassazione, ordinanza del 13 settembre 2025, n. 25135,

relativa alla concessione in affitto dei fondi agevolati a un'altra società che, "*pur riconducibile alla medesima compagine sociale,* (è) *comunque un soggetto differente*").

Quanto alla permanenza della qualifica di imprenditore agricolo professionale, l'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, dispone che «*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:* (...) *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*».

Tutto ciò premesso, sulla base di quanto rappresentato dagli *Istanti* e nel presupposto della concreta attuazione dell'operazione nei termini descritti, si ritiene che la prospettata fusione dell'*Incorporata* nell'*Incorporante* non comporti la decadenza dalle agevolazioni per la piccola proprietà contadina e per i trasferimenti di fondi rustici situati nei territori montani.

La conservazione delle agevolazioni resta subordinata alle seguenti condizioni:

- l'*Incorporante* mantenga la qualifica di società agricola IAP, senza che, a tali fini, sia necessario che tale qualifica perduri per il tramite del medesimo amministratore IAP della società incorporata;

- l'*Incorporante* prosegua effettivamente la coltivazione o conduzione diretta dei fondi fino al completamento del quinquennio decorrente da ciascun acquisto agevolato.

Per completezza, si precisa che, in sede di richiesta di registrazione dell'atto di fusione, dovrà essere indicato, nel quadro C, lo specifico codice negozio "*C000 - Atto di*

fusione di società di qualunque tipo", previsto dall'Allegato 5 al decreto del Ministero delle Finanze del 15 dicembre 1977, n. 13348.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)