

Compendio unico: l'affitto a figlio di parte dei terreni nel decennio comporta la decadenza dall'agevolazione fiscale

Cass. Sez. Trib. 21 maggio 2026, n. 15583 ord. - Balsamo, pres.; Bruno, est. - Agenzia delle Entrate (avv. gen. Stato) c. Fe.Re. (avv. Pollini). (*Cassa con rinvio Corte giust. trib. II grado Toscana 12 dicembre 2023*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni ex art. 5 bis del d.lgs. n. 228/2001 - Compendio unico - Costituzione - Frazionamento del terreno - Affitto a terzi di alcune particelle del fondo a terzi nei dieci anni - Decadenza dai benefici fiscali - Interpretazione restrittiva delle norme di favore - Recupero a tassazione ordinaria delle imposte.

In tema di agevolazioni riconosciute per la costituzione del compendio unico di cui all'art. 5 bis, d.lgs. n. 228/2001, la concessione in affitto a terzi anche di una sola porzione dei terreni acquistati determina la decadenza dal regime agevolato, poiché l'agevolazione richiede la coltivazione o conduzione diretta dell'intero compendio da parte dell'acquirente per almeno dieci anni, senza che rilevi il legame di parentela con il cessionario né l'applicabilità analogica dell'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 228/2001 (norma autonoma, riferita alla piccola proprietà contadina). Le norme sulla decadenza dai benefici fiscali, al pari di quelle istitutive, sono di stretta interpretazione letterale, non suscettibile di estensione analogica.

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

Il riconoscimento delle agevolazioni tributarie previste dalla legge per la costituzione del «compendio unico» è un tema tuttora oggetto di controversie. I motivi del contendere riguardano, in massima parte, aspetti legati alla sussistenza dei requisiti, soggettivi e oggettivi, da parte di coloro che intendono (o meglio: intendevano) avvalersi dei benefici in parola, come anche il rispetto del termine, da parte degli stessi, circa l'impegno alla conduzione di quel compendio.

Le vertenze riguardano, nello specifico, atti di trasferimento realizzati prima dell'anno 2014 perché, come noto, con l'art. 10, comma 4, del d.l. n. 23/2011, è stata disposta, ai fini della sola imposta di registro, la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali, comprese quelle riguardanti il settore agricolo. Pertanto, attualmente non trovano più applicazione, relativamente all'imposta di cui sopra, le norme di favore attinenti sia al compendio unico nei territori delle comunità montane (art. 5 bis, comma 1, della legge n. 97/1994) come anche a quelle riferibili al compendio unico in territori diversi dalle zone montane (combinato disposto dell'art. 5 bis, comma 1, della legge n. 97/1994 e art. 5 bis, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001).

In origine, la normativa di riferimento, cioè l'art. 5 bis, comma 1, della legge n. 97/1994, recante nuove disposizioni per le zone montane, prevedeva l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere per i trasferimenti a qualsiasi titolo di terreni agricoli, situati nei territori delle comunità montane, effettuati a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) che si impegnavano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento. L'agevolazione era estesa alle relative pertinenze, rappresentate dai fabbricati rurali. I suddetti immobili, costituiti in «compendio unico» ed entro i limiti della superficie minima indivisibile, erano considerati unità indissolubili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non potevano essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi. A fronte di un regime fiscale di particolare sostegno economico al settore, la norma disponeva la nullità di tutti gli atti tra vivi e delle disposizioni testamentarie che comportavano il disgregamento del compendio unico.

Contestualmente, l'art. 846 c.c., stabiliva che nei trasferimenti di proprietà, nelle divisioni e nelle assegni a qualunque titolo, aventi per oggetto terreni destinati a coltura o suscettibili di coltura, e nella

costituzione o nei trasferimenti di diritti reali sui terreni stessi non doveva farsi luogo a frazionamenti che non rispettassero la «minima unità colturale» intendendosi per tale l'estensione di terreno necessaria e sufficiente per il lavoro di una famiglia agricola e, se non si trattava di terreno appoderato, per esercitare una conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria. Il successivo art. 847 c.c. prevedeva poi che l'estensione della minima unità colturale fosse determinata distintamente per zone, avuto riguardo all'ordinamento produttivo e alla situazione demografica locale, con provvedimento delle autorità amministrative, sentite le associazioni sindacali.

Entrambi gli articoli, unitamente all'art. 848 c.c.¹, sono stati abrogati dall'art. 5 *bis*, comma 10, del d.lgs. n. 228/2001, il quale, al comma 1, fornisce la definizione di «compendio unico», inteso quale estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni; questo se non disposto diversamente dalle leggi regionali.

Essendo stata, in seguito, introdotta, con l'art. 7 del d.lgs. n. 99/2004, la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP), in sostituzione dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), l'agevolazione, di cui alla legge n. 97/1994, è stata estesa allo IAP mediante l'art. 5 *bis*, del d.lgs. n. 228/2001 che ha rivisto la regola generale riducendo, fra l'altro, a dieci anni il periodo necessario ai fini della coltivazione e conduzione del fondo.

Come anticipato, il beneficio fiscale non trova più riscontro relativamente ai trasferimenti fra vivi, soggetti all'imposta di registro, mentre è stato confermato per i passaggi del compendio unico che avvengono per successione *mortis causa* (successione) o per atto di liberalità (donazione) con conseguente esenzione dalle relative imposte. Si deve ritenere che in questo caso il legislatore abbia voluto salvaguardare e garantire la continuità della conduzione aziendale.

La Corte di cassazione si è occupata, a varie riprese, della materia rilevando, ad esempio, che, se al momento dell'acquisto è sufficiente l'assunzione dell'impegno a costituire il compendio e non occorre la qualifica soggettiva (CD o IAP), è tuttavia necessario che quest'ultima intervenga in tempo certo, atteso che l'art. 1, comma 5, del d.lgs. n. 99/2004 statuisce che chi non è IAP può godere del relativo trattamento fiscale agevolato a condizione che abbia presentato l'apposita istanza di riconoscimento della predetta qualifica nonché si sia iscritto nella relativa gestione previdenziale, decadendo dagli eventuali benefici ottenuti se entro ventiquattro mesi dalla presentazione della istanza non risulti in possesso dei requisiti di IAP. Per i giudici di legittimità la *ratio legis* di promozione del compendio unico, quale fattore di redditività dell'azienda agraria, sarebbe vanificata qualora il beneficio potesse permanere *sine die* in capo al soggetto privo della necessaria qualifica, sicché l'istanza di riconoscimento di tale qualifica deve essere contestuale all'atto di acquisto fondiario, al fine di far decorrere il termine biennale di accertamento².

La stessa Corte ha altresì evidenziato come la lettura dell'art. 5 *bis*, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001, vada intesa nel senso della contestualità della sussistenza e dell'impegno a costituire il compendio unico e di coltivarlo o condurlo in qualità di coltivatore diretto o d'imprenditore agricolo professionale (IAP)³. In tale circostanza, ha ribadito quanto già aveva avuto modo di rilevare in altre occasioni⁴ e cioè che he una diversa lettura della norma, secondo cui sarebbe sufficiente, all'atto del rogito, la sola destinazione dei fondi acquistati al compendio unico, tralasciando l'elemento temporale circa la conduzione per dieci anni del medesimo, si presterebbe a facili evasioni d'imposta e contributive. Diversamente opinando, la norma si presterebbe così a facili evasioni d'imposta e contributive, rilevandosi, peraltro, come nella fattispecie

¹ La norma sanzionava l'inosservanza del divieto posto dall'art. 846 c.c.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 19 aprile 2017, n. 9843, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

³ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 9 aprile 2018, n. 8618, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 dicembre 2013, n. 28294, in *De Jure*; Cass. Sez. V Civ. 28 aprile 2017, n. 10544 ord., *ivi*.

in esame il controricorrente non abbia neppure allegato di avere successivamente acquisito la qualità d'imprenditore agricolo professionale o di coltivatore diretto, con le rispettive posizioni contributive⁵.

Sempre a commento della norma di cui al comma 2 dell'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001, è stato sottolineato che l'agevolazione deve presupporre l'esistenza di una capacità lavorativa idonea a rendere il compendio produttivo, «restando altrimenti, in assenza di un termine iniziale, ove non riferito alla data stessa del rogito, procrastinabile *sine die* l'acquisizione da parte dell'acquirente del fondo della capacità professionale adeguata ad assicurare al compendio unico l'adeguata produttività (cfr., in tema di agevolazione per la piccola proprietà contadina)⁶.

Un ulteriore contributo è stato riservato anche alla distinzione fra compendio unico e «minima unità colturale» (*ex* art. 846 c.c.) dove la Suprema Corte ha rilevato che quest'ultima faceva riferimento alle necessità della famiglia coltivatrice diretta ed alla conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria, mentre con il compendio unico si è inteso dare rilievo all'aspetto produttivo dell'azienda agricola, stabilendo condizioni per il conseguimento di agevolazioni fiscali allo scopo di garantire un minimo di redditività.⁷

Ovviamente la concessione in affitto a terzi del compendio è incompatibile con la norma di favore la quale, essendo «speciale», è soggetta ad una interpretazione restrittiva per cui chi, dopo averlo costituito, non coltiva o conduce l'intero complesso perde il diritto all'agevolazione.

Di questo aspetto i giudici di legittimità si sono occupati, di recente, fornendo circostanziati chiarimenti in merito ad un caso particolare. Lo hanno fatto con l'ordinanza 21 maggio 2026, n. 15583, in epigrafe, esaminando la vertenza sorta a seguito dell'acquisto, da parte un imprenditore agricolo (anno 2009) di terreni agricoli, con il precipuo intento di costituire un compendio unico usufruendo così dei benefici fiscali di cui all'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 228/2001. L'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione l'imposta proporzionale di registro (nella misura dell'8 per cento), l'imposta ipotecaria (nella misura del 2 per cento) e quella catastale (1 per cento) relativamente a due particelle che risultavano essere state concesse in affitto a terzi (al figlio). La revoca, a dire dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, era motivata dal fatto che per fruire dell'agevolazione era necessaria la coltivazione diretta dei terreni da parte dell'acquirente posto che la normativa di riferimento prevede, fra l'altro, che questa sia esercitata per un periodo (minimo) di dieci anni, prima di rendere disponibili i terreni a terzi.

Avviato così il contenzioso, con il ricorso del contribuente alla C.T.P. che lo rigettava, i giudici dell'appello accoglievano le doglianze dell'interessato adducendo motivazioni del tutto inconcludenti con il tenore della causa e della normativa; l'unicità sostanziale del compendio che era rimasta in famiglia, la dismissione era avvenuta a favore del figlio. Valutazioni in contrasto con la norma posto che era sufficiente un frazionamento, ancorché minimo, del compendio, operato al fine trasferire parte dei terreni nel decennio, per maturare la decadenza dai benefici di legge.

Cosicché, l'Agenzia si opponeva e con ricorso per cassazione della sentenza della C.T.R. lamentava l'erroneità della decisione perché in contrasto con le disposizioni che regolano la specifica materia. La Suprema Corte non poteva che condividere questo facendo presente che la disciplina in esame era incentrata specificamente sulla rilevanza del compendio unico e sull'onere assunto, di persona, dall'acquirente, a non frazionarlo essendo l'agevolazione finalizzata a preservare la coltivazione o la conduzione dei terreni, ricompresi nel compendio unico, in capo ad un unico soggetto per cui l'eventuale inadempimento avrebbe comportato automaticamente la decadenza dal regime agevolato.

Richiamandosi ai suoi precedenti⁸, la stessa Corte ha fatto presente che in caso di dismissione dei terreni occorreva accertare:

- se la concessione a terzi avesse determinato la formazione di una porzione agricola inferiore alla

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 dicembre 2013, n. 28294, in *De Jure*.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 maggio 2017, n. 11642 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 1° luglio 2022, n. 20961 in *DeJure*.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V civ. 26 ottobre 2016 n. 21617 sent. in *Giust. civ. Mass.* 2016.

superficie minima indivisibile stabilita dalla legge, per cui l'agevolazione era esclusa *in toto*;

- diversamente, l'agevolazione andava applicata in rapporto però alla sola porzione non dismessa dall'acquirente ed oggetto di coltivazione diretta da parte sua.

La tesi della C.T.R., secondo cui, nel caso di specie, non era stata compromessa l'unicità del fondo agricolo, era infondata perché in contrasto con tali indirizzi, in quanto la dismissione di una parte del compendio unico, anche se relativa ad un singolo terreno, comportava, quanto meno in relazione ad esso, il recupero a tassazione ordinaria dell'imposta; operazione tale da legittimare, quindi, l'operato del «Fisco». Sebbene la dismissione del terreno fosse avvenuta a favore del figlio (per cui il tutto sarebbe rimasto in ambito familiare) la Corte ha sottolineato che la norma di favore non prevedeva eccezioni sulla base del legame familiare. Nel caso di specie il rapporto era avvenuto tra l'acquirente dei beni – il padre che si era impegnato a costituire un compendio unico ed a coltivarlo o condurlo direttamente – ed il cessionario (figlio) al quale erano trasferiti diritti, reali o di godimento, inerenti a tutti o parte dei terreni; si trattava comunque di soggetti diversi, tali da determinare la decadenza dalla fruizione dei benefici nei confronti di colui che, al momento dell'acquisto, si era assunto l'impegno alla coltivazione e conduzione diretta.

D'altronde – osserva ancora la Corte – per la giurisprudenza, fra le norme che contemplano le agevolazioni fiscali e quelle che si occupano delle relative decadenze vige un principio di simmetria nel senso che devono ritenersi sottoposte «ad una interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale» e sono, pertanto, insuscettibili di interpretazione estensiva⁹, come a dire che ad ogni agevolazione corrisponde una specifica decadenza ed entrambe non ammettono una lettura diversa da quella imposta dalla norma.

La controversia si concludeva, pertanto, con l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria.

Luigi Cenicola

⁹ Cfr. Cass. Sez. V 4 marzo 2026, n. 4351, in *Documentazione economica e finanziaria* a cura di CeRDEM - MEF Dipartimento delle finanze.