

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

Maggio-Giugno
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

LE AGEVOLAZIONI PER L'ACQUISTO DI TERRENI AGRICOLI

Sintesi: Le modifiche che la legge di Stabilità per il 2016 ha apportato alla tassazione dei trasferimenti di terreni agricoli (con l'elevazione dell'aliquota dell'imposta di registro dal 12 al 15 per cento) e alle agevolazioni di cui è possibile beneficiare al ricorrere dei relativi presupposti (che sono state estese sia sotto il profilo oggettivo che sotto quello soggettivo), hanno indotto a una trattazione completa e aggiornata per rivisitare organicamente tutta questa assai complessa materia, contraddistinta da una specifica disciplina di settore e costellata da innumerevoli complicazioni interpretative e particolarità applicative. La legge di Stabilità per il 2016 ha altresì ripristinato le agevolazioni per gli acquisti effettuati dai proprietari dei masi chiusi e per i piani di ricomposizione fondiaria.

SOMMARIO: 1. L'oggetto dell'agevolazione per gli acquisti dell'imprenditore agricolo professionale e del coltivatore diretto. – 1.2. I soggetti beneficiari dell'agevolazione. – 1.2.a) L'imprenditore agricolo professionale (IAP). – 1.2.b) (*Segue*): le società IAP. – 1.2.c) (*Segue*): il coltivatore diretto. – 1.2.d) (*Segue*): la società agricola di coltivazione diretta. – 1.2.e) (*Segue*): il coniuge e i parenti in linea retta di coltivatori diretti o di IAP. – 1.3. La natura degli atti di trasferimento agevolati e il loro oggetto. – 1.4. Modalità redazionali dei contratti aventi a oggetto trasferimenti agevolabili. – 1.5. La decadenza dall'agevolazione. – 2. Gli acquisti del proprietario del "maso chiuso". – 3. I piani di ricomposizione fondiaria. – 4. Le agevolazioni non più vigenti.

1. – *L'oggetto dell'agevolazione per gli acquisti dell'imprenditore agricolo professionale e del coltivatore diretto*

Ogni qualvolta si verifichi l'effetto giuridico del «trasferimento» ⁽¹⁾ [...] di «terreni agricoli e relative pertinenze» ⁽²⁾ a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» è disposta (articolo 1, terzo periodo ⁽³⁾, Tariffa Parte Prima ⁽⁴⁾, allegata al d.p.r. 26 aprile

⁽¹⁾ L'espressione «trasferimento», utilizzata nell'articolo 1, terzo periodo, TP1, deve in effetti essere più correttamente intesa come riassuntiva del concetto di «atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili [...] e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento» di cui all'articolo 1, primo periodo, TP1.

⁽²⁾ L'espressione «relative pertinenze» è una palese sovrabbondanza in quanto il regime giuridico delle pertinenze segue, di regola, il regime giuridico del bene "principale": «Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate» (articolo 23, 3° comma, t.u.r.).

⁽³⁾ Questo terzo periodo è stato introdotto (con effetto dal 1° gennaio 2014) dall'articolo 1, 609° comma, legge 27 dicembre 2013, n. 147.

⁽⁴⁾ La Tariffa Parte Prima allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, è d'ora innanzi indicata con l'acronimo "TP1".

1986, n. 131) ⁽⁵⁾ l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro del 15 ⁽⁶⁾ per cento ⁽⁷⁾ (sono inoltre dovuti euro 50 per imposta ipotecaria ed euro 50 per imposta catastale) ⁽⁸⁾ quale tassazione di detto «trasferimento» ove esso avvenga a seguito di:

a) «atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere» (articolo 1, primo periodo ⁽⁹⁾, TP1);

b) «atti traslativi o costitutivi» a titolo oneroso ⁽¹⁰⁾ «di diritti reali immobiliari di godimento» (articolo 1, primo periodo, TP1);

c) atti recanti «rinuncia pura e semplice» ai «diritti reali immobiliari di godimento» (ma anche alla «proprietà di beni immobili in genere») (articolo 1, primo periodo, TP1);

d) «provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità» e «trasferimenti coattivi» aventi a oggetto la «proprietà di beni immobili in genere» e «diritti reali immobiliari di godimento» (articolo 1, primo periodo, TP1).

Con riguardo agli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» occorre peraltro considerare che essi «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ⁽¹¹⁾ ed all'imposta catastale nella

⁽⁵⁾ Il d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, è il testo unico dell'imposta di registro (d'ora innanzi indicato con l'acronimo t.u.r.).

⁽⁶⁾ L'aliquota è stata elevata dal 12 al 15 per cento dall'articolo 1, 905° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208 (si tratta della legge di Stabilità per il 2016, intitolata «*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*», pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* n. 302 del 30 dicembre 2015, in vigore dal 1° gennaio 2016). Pertanto, la previgente aliquota del 12 per cento (introdotta dall'articolo 10, 1° comma, lett. a), d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è rimasta in vigore dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2015.

⁽⁷⁾ Con un minimo di euro 1.000: articolo 10, 2° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽⁸⁾ Ai sensi dell'articolo 10, 3° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, per questi «atti» e per «le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta».

⁽⁹⁾ Questo primo periodo è stato introdotto (con effetto dal 1° gennaio 2014) dall'articolo 10, 1° comma, lett. a), d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽¹⁰⁾ L'espressione «a titolo oneroso» che il legislatore utilizza con riferimento agli «atti traslativi [...] della proprietà di beni immobili in genere» deve essere evidentemente riferita anche agli «atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento».

⁽¹¹⁾ L'importo dell'imposta fissa di registro e dell'imposta fissa ipotecaria è stato stabilito in euro 200 dall'articolo 26, 2° comma, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, conv. nella l. 8 novembre 2013, n. 128. Precedentemente l'importo era di euro 168: per l'imposta di registro, dall'articolo 1, 1° comma, Allegato 2-*bis* alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, 1° comma, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43); per l'imposta ipotecaria, dalla Nota all'articolo 1, Tariffa t.u.i.c., quale risultante per effetto dell'articolo 1, 1° comma, Allegato 2-*bis* alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo

misura dell'1 per cento» ⁽¹²⁾ qualora alternativamente (articolo 2, comma 4-*bis* ⁽¹³⁾, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25) ⁽¹⁴⁾:

a) siano stipulati «a favore» (cioè ne siano acquirenti i soggetti oltre menzionati):

a.1. «di coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»;

a.2. «di [...] imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»;

a.3. «del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti» che siano «coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» o «imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» ⁽¹⁵⁾; oppure:

b) si tratti di «operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA)»; oppure:

7, 1° comma, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹²⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall'imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642. Questa norma è ritenuta applicabile (in tal senso cfr. Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, paragrafo 9.4) agli atti che beneficiano dell'agevolazione disposta dall'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, pur se in detto articolo 21 si fa testuale riferimento, agli «atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici» (espressione invero più confacente con l'agevolazione di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, che alla normativa di cui al predetto d.l. n. 194 del 2009).

Non sono disposte agevolazioni, invece, per le tasse ipotecarie, le quali, dunque, restano dovute nella misura ordinaria (cfr. in tal senso Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, paragrafo 9.4).

⁽¹³⁾ In vigore dal 28 febbraio 2010; cosicché nel nostro ordinamento si rimase privi, dal 1° gennaio 2010 (il 31 dicembre 2009 era terminata la vigenza della legge 6 agosto 1954, n. 604, da ultimo prorogata con l'articolo 2, 8° comma, legge 22 dicembre 2008, n. 203) al 27 febbraio 2010, di una normativa recante benefici fiscali per gli acquisti di terreni agricoli. La vigenza della nuova normativa di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. n. 194, venne originariamente limitata fino al 31 dicembre 2010; successivamente, il predetto limite temporale venne soppresso (articolo 1, 41° comma, legge 13 dicembre 2010 n. 220) e la norma in questione, attualmente vigente, venne messa «a regime» nel nostro ordinamento.

⁽¹⁴⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽¹⁵⁾ La previsione menzionata nel testo al punto «a.3» è stata introdotta dal predetto articolo 1, 907° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016.

c) siano stipulati «a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17» e si tratti di terreni «da loro abitualmente coltivati»⁽¹⁶⁾.

La disciplina recata dall'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, stante la sua facilmente riconoscibile "autosufficienza", ha sostituito per intero (abrogandola dunque implicitamente⁽¹⁷⁾), specie con riferimento a quanto essa disponeva in ordine ai requisiti per l'ottenimento del beneficio fiscale) quella previgente, che era recata dalla legge 6 agosto 1954, n. 604, la quale disponeva un'agevolazione⁽¹⁸⁾ per la «formazione» (espressione che significava "acquisto della proprietà terriera da parte di chi non abbia alcuna altra proprietà terriera") oppure per l'«arrotondamento» (espressione che significava: "incremento" della proprietà terriera già di titolarità dell'acquirente) della «piccola proprietà contadina» (per tale intendendosi la proprietà del "coltivatore diretto"). Si trattava di una disciplina parti-

⁽¹⁶⁾ La previsione menzionata nel testo alla lettera c) è stata introdotta dal predetto articolo 1, 906° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016.

⁽¹⁷⁾ Cfr. in tal senso Ris. n. 36/E del 17 maggio 2010 (la quale afferma la esclusiva applicabilità della nuova disciplina agli atti stipulati a decorrere dal 28 febbraio 2010 in avanti); e pure Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010, *Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del c.d. decreto Milleproroghe del 2010*, in *CNN Notizie* del 23 aprile 2010; nonché Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 20-2011/T del 21 gennaio 2011, *Le disposizioni valevoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *CNN Notizie* del 23 febbraio 2011. Prima di queste convincenti interpretazioni, un non infondato dubbio sulla permanente vigenza della legge 6 agosto 1954, n. 604, per quelle sue parti non contrastanti con la nuova legislazione, poteva in effetti essere sollevato, anche alla luce dell'indubbiamente non felice esordio dell'articolo 2, 4° comma-*bis*, d.l. n. 194 del 2009 («Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina [...]»).

La predetta Ris. n. 36/E del 17 maggio 2010 afferma pertanto che devono essere rinvenuti nel solo articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, i «requisiti soggettivi ed oggettivi» occorrenti per beneficiare dell'agevolazione e che pertanto «non è più richiesta la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 2, nn. 1), 2) e 3), previste dalla citata legge n. 604 del 1954 (quali la qualità dell'acquirente che deve dedicare abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro). Conseguentemente viene meno anche la funzione della certificazione prevista dai successivi articoli 3 e 4 della richiamata legge n. 604 del 1954, da parte dell'ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei richiamati requisiti e, pertanto, ai fini del riconoscimento del regime agevolato in esame, non si rende più necessaria tale certificazione».

⁽¹⁸⁾ Il trattamento agevolato consisteva nell'applicazione: a) dell'imposta di registro in misura fissa (ai sensi dell'articolo 28, ultimo comma, legge 2 giugno 1961, n. 454); b) dell'imposta ipotecaria in misura fissa (ai sensi dell'articolo 1, 1° comma, legge 6 agosto 1954, n. 604). L'imposta catastale invece non era oggetto di agevolazione e quindi restava dovuta nella misura ordinaria.

colarmente “tormentata” per la lunghissima serie di norme che si susseguirono l’un l’altra a causa della loro temporaneità ⁽¹⁹⁾.

È pure cessata ⁽²⁰⁾ la vigenza della norma ⁽²¹⁾ per la quale «alle vendite dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare pubblico, eseguite ai sensi del decreto legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, qualora abbiano ad oggetto beni suscettibili di utilizzazione agricola e siano concluse con imprenditori agricoli o coltivatori diretti iscritti nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all’articolo 2188 e seguenti del codice civile si applica la riduzione del cinquanta per cento delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo».

⁽¹⁹⁾ Originariamente, la normativa di agevolazione della proprietà contadina era contenuta nel d.lgs. 24 febbraio n. 1948, n. 114, alla quale fece seguito la legge 6 agosto 1954, n. 604 (il cui articolo 6 ne disponeva la vigenza fino al 20 marzo 1957). Successivamente furono emanate: la legge 1° febbraio 1956, n. 53 (articolo 1, con vigenza fino al 30 giugno 1960); la legge 5 ottobre 1960 n. 1154 (articolo 1, con vigenza fino al 30 giugno 1965); la legge 2 giugno 1961, n. 454 (articolo 27, ultimo comma) e la legge 26 maggio 1965, n. 590 (articolo 26, ultimo comma, con vigenza fino al 30 giugno 1983); il d.l. 12 settembre 1983, n. 463 (convertito in legge 11 novembre 1983, n. 638) (articolo 25, 7° comma, con vigenza fino al 30 giugno 1988); la legge 10 agosto 1988, n. 349 (articolo 1, con vigenza fino al 31 dicembre 1991); la legge 30 dicembre 1991, n. 413 (articolo 70, 3° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 1993, con la precisazione che il termine del 31 dicembre 1993 è stato prorogato al 31 dicembre 1997 per effetto di ben 18 decreti legge succedutisi dal 28 dicembre 1993 al 23 ottobre 1996); il d.l. 23 ottobre 1996, n. 542 (convertito in legge 23 dicembre 1996, n. 649) (articolo 2, 3° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 1997); la legge 27 dicembre 1997, n. 449 (articolo 4, 4° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 1999); la legge 23 dicembre 1999, n. 488 (articolo 10, 3° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2001); la legge 28 dicembre 2001, n. 448 (articolo 52, 22° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2003); la legge 24 dicembre 2003, n. 350 (articolo 2, 3° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2004); la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (articolo 1, 571° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2005); la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (articolo 1, 20° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2006); la legge 27 dicembre 2006, n. 296 (articolo 1, 92° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2007); la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (articolo 1, 73° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2008); la legge 22 dicembre 2008, n. 203 (articolo 2, 8° comma, con vigenza fino al 31 dicembre 2009).

⁽²⁰⁾ Per effetto dell’articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il quale ha dichiarato «sopresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso vigenti al 31 dicembre 2013.

⁽²¹⁾ Di cui all’articolo 9, 2° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, rubricato “Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), l), e), della legge 7 marzo 2003, n. 38”.

1.2. – I soggetti beneficiari dell'agevolazione: a) l'imprenditore agricolo professionale (IAP)

Come già osservato, con riguardo agli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» occorre considerare che essi «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa⁽²²⁾ ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento»⁽²³⁾ qualora (articolo 2, comma 4-*bis*⁽²⁴⁾, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25)⁽²⁵⁾ siano stipulati «a favore» di (cioè ne siano acquirenti gli) «imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»⁽²⁶⁾.

Lo «imprenditore agricolo professionale» (d'ora innanzi, «IAP») è (articolo 1, 1° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) «colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro»⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾, con la precisazione che:

⁽²²⁾ L'importo dell'imposta fissa di registro e dell'imposta fissa ipotecaria è stato fissato in euro 200 dall'articolo 26, comma 2, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128.

⁽²³⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall'imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642.

⁽²⁴⁾ In vigore dal 28 febbraio 2010.

⁽²⁵⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽²⁶⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5-*ter*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «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 1° e 3° comma, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'i.n.p.s. 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 1° e 3° comma, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti». In altri termini (cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 503-2014/T, *Agevolazione per la proprietà contadina – Iscrizione i.n.p.s.*, in *CNN Notizie* del 7 aprile 2015), alla data di stipula del contratto devono sussistere la qualifica di IAP (o la richiesta di riconoscimento dei requisiti IAP) e la iscrizione all'i.n.p.s. (si veda oltre circa l'iscrizione all'i.n.p.s. «con riserva»).

⁽²⁷⁾ L'accertamento di questi requisiti è demandato alle Regioni: articolo 1, 2° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

⁽²⁸⁾ Va notato che nel Regolamento (CE) n. 950 del 1997, al quindicesimo «conside-

a) «le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro»);

b) «nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori»;

c) «nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale»;

d) «per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257 del 1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento».

Occorre anche notare che, nel caso di «perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale», si ha «la decadenza dalle agevolazioni medesime» (articolo 1, 4° comma, d.lgs. n. 99 del 2004).

1.2.b) – (Segue): *le società IAP*

Come già osservato, con riguardo agli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» occorre considerare che essi «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa⁽²⁹⁾ ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento»⁽³⁰⁾ qualora (articolo 2, comma 4-*bis*⁽³¹⁾, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio

rando» è previsto quanto segue: «(15) considerando che, per beneficiare degli aiuti comunitari agli investimenti, un agricoltore deve di norma essere imprenditore agricolo a titolo principale, ossia dedicare almeno la metà del proprio tempo all'agricoltura nella sua azienda e trarre da tale attività almeno metà del proprio reddito».

⁽²⁹⁾ L'importo dell'imposta fissa di registro e dell'imposta fissa ipotecaria è stato stabilito in euro 200 dall'articolo 26, 2° comma, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128.

⁽³⁰⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall'imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642.

⁽³¹⁾ In vigore dal 28 febbraio 2010.

2010, n. 25) ⁽³²⁾ siano stipulati «a favore» (cioè ne siano acquirenti) gli «imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale».

La qualifica di IAP spetta anche alle società (si può trattare sia di «società di persone» che di società «cooperative e di capitali, anche a scopo consortile»: articolo 1, 3° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) a condizione che:

a) «lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo ⁽³³⁾ delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile» (articolo 1, 3° comma, d.lgs. n. 99 del 2004); e che:

b) ricorrano, inoltre, i seguenti ulteriori presupposti:

b.1. nel caso delle società di persone (anche se consortili), «almeno un socio» ⁽³⁴⁾ (il cosiddetto “socio qualificante”; per gli altri soci non è pre-

⁽³²⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «sopresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽³³⁾ Ai sensi dell'articolo 2, 1° comma, secondo periodo, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «Non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c., sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata. Il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi».

L'esclusività non è pregiudicata dal fatto che nell'oggetto sociale sia previsto anche l'esercizio di attività agrituristica (legge 20 febbraio 2006, n. 96), in quanto attività “connessa” all'attività agricola “principale”: l'articolo 2135, 3° comma, del codice civile, parla infatti anche delle attività «di ricezione ed ospitalità»

⁽³⁴⁾ Non è prescritto (come è invece prescritto per l'amministratore di società di capitali, il quale può essere “soggetto qualificante” di una sola società) che il “socio qualificante” abbia questa qualità in una sola società di persone (e non è rilevante che egli sia anche socio di altra o altre società di persone o di una o più società di capitali): pertanto, è ben possibile che la stessa persona fisica abbia la qualità di “socio qualificante” di una pluralità di società di persone, e ciò anche se in esse (o in una di esse) egli assuma la qualità di “socio amministratore”: cfr. in tal senso Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, prot. n. 909-32505 del 2006 del 20 luglio 2006, la quale ha ritenuto che «il limite posto nell'articolo 1, 3° comma-bis, d.lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, riguardi esclusivamente la qualifica di IAP e le sole società di capitali». Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 1026-2014/T, *Società agricola semplice – Apporto della qualifica di IAP da parte del socio amministratore di società semplice – agevolazione per la proprietà contadina*, in *CNN Notizie* del 7 aprile 2015, il «fondamento della diversità di trattamento si individua nella maggior vincolatività della posizione di socio rispetto a quella di amministratore, maggior vincolatività che è capace di colorare in modo significativo il ruolo partecipativo, facendo da remora naturale all'assunzione di una serie indeterminata di posizioni simili e di mero comodo in diverse società».

scritto invece alcun requisito) ⁽³⁵⁾ deve essere (oltre che iscritto «nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»: articolo 1, comma 5-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) «in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale» ⁽³⁶⁾⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾ (con la precisazione che, nelle società in accomandita semplice, si deve trattare di un accomandatario) (articolo 1, 3° comma, lett. a), d.lgs. n. 99 del 2004);

b.2. nel caso delle società di capitali (anche se consortili) e delle società cooperative ⁽³⁹⁾, «almeno un amministratore» (il cosiddetto “soggetto

⁽³⁵⁾ Seppur non abbia rilevanza ai fini tributari, pare comunque opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, 3° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «l'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui all'articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all'articolo 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile. Alla medesima società sono in ogni caso riconosciute, altresì, le agevolazioni previdenziali ed assistenziali stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto».

⁽³⁶⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5-*ter*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «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'i.n.p.s. 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 1° e 3° comma, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti». In altri termini (cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 503-2014/T, *Agevolazione per la proprietà contadina – Iscrizione i.n.p.s.*, in *CNN Notizie* del 7 aprile 2015), alla data di stipula del contratto devono sussistere la qualifica di IAP (o la richiesta di riconoscimento dei requisiti IAP) e la iscrizione all'i.n.p.s. (si veda oltre circa l'iscrizione all'i.n.p.s. “con riserva”).

⁽³⁷⁾ La qualifica di IAP da parte della, o delle, persone fisiche che devono far parte della compagine sociale o dell'organo amministrativo della società, può essere conseguita tanto in relazione alla attività di lavoro prestata come socio d'opera (o socio lavoratore nel caso di cooperativa) nella medesima società, quanto in relazione alla attività di lavoro prestata come socio in altra società, od ancora come titolare di una impresa agricola individuale. Ciò risulta evidente dal requisito richiesto per le società di capitali, riferito alla persona fisica di uno degli amministratori, i quali possono anche non essere soci della società.

⁽³⁸⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura».

⁽³⁹⁾ Non rileva il fatto che la cooperativa sia o meno a mutualità prevalente.

qualificante”⁽⁴⁰⁾ ⁽⁴¹⁾, il quale, se si tratta di cooperativa, deve anche essere socio), deve essere (oltre che iscritto «nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»: articolo 1, comma 5-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) «in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale»⁽⁴²⁾ ⁽⁴³⁾ ⁽⁴⁴⁾ (articolo 1, 3° comma, lett. c), d.lgs. n. 99 del 2004) (pertanto, chiunque –

⁽⁴⁰⁾ Occorre qui ricordare che «la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società» (articolo 1, comma 3-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99). Secondo Montemurno, *L'imprenditore agricolo professionale: brevi riflessioni sul d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101*, in *Fisco*, 2005, 5664, la norma ha il «fine di evitare il proliferarsi di società agricole fittizie che utilizzerebbero amministratori “prestano-me” per il solo fatto di possedere i requisiti dell'imprenditore agricolo professionale».

Questo “apporto” deve consistere in una manifestazione di volontà (espressa o tacita) ulteriore rispetto all'assunzione della carica di amministratore, di modo che la mera assunzione della carica di amministratore, senza questo ulteriore “apporto”, non impedisce al soggetto di apportare la sua qualità di IAP ad altra società di cui lo stesso sia amministratore.

Se un amministratore apporti la propria qualità di IAP a una pluralità di società, si deve probabilmente ritenere che, in mancanza di norme che dispongano su questa evenienza, prevalga il criterio temporale, di modo che l'apporto della qualità di amministratore IAP in una data società, “consumi” la possibilità di effettuare apporti in altre società, e che pertanto eventuali ulteriori apporti si renderebbero inefficaci.

⁽⁴¹⁾ Non contenendo limitazioni, la legge pare consentire che la qualifica di IAP possa essere apportata anche dall'amministratore che non sia una persona fisica (e cioè da una società che abbia la qualifica di società IAP), a meno che non sia prevalente l'osservazione che la legge è indubbiamente scritta avendo in considerazione un amministratore persona fisica.

⁽⁴²⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5-*ter*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «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'i.n.p.s. 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 1° e 3° comma, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti». In altri termini (cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 503-2014/T, *Agevolazione per la proprietà contadina – Iscrizione i.n.p.s.*, in *CNN Notizie* del 7 aprile 2015), alla data di stipula del contratto devono sussistere la qualifica di IAP (o la richiesta di riconoscimento dei requisiti IAP) e la iscrizione all'i.n.p.s. (si veda oltre circa l'iscrizione all'i.n.p.s. “con riserva”).

⁽⁴³⁾ La qualifica di IAP da parte della, o delle, persone fisiche che devono far parte della compagine sociale o dell'organo amministrativo della società, può essere conseguita tanto in relazione alla attività di lavoro prestata come socio d'opera (o socio lavoratore nel caso di cooperativa) nella medesima società, quanto in relazione alla attività di lavoro prestata come socio in altra società, od ancora come titolare di una impresa agricola individuale. Ciò risulta evidente dal requisito richiesto per le società di capitali, riferito alla persona fisica di uno degli amministratori, i quali possono anche non essere soci della società.

⁽⁴⁴⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 5-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «l'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura».

anche se si tratti di un soggetto “non agricoltore” e con l’eccezione, sopra accennata, del “socio qualificante” di società cooperativa – può essere socio di queste società di capitali);

c) la ragione sociale o la denominazione sociale delle società in questione (sia “di persone” che “di capitali”) «deve⁽⁴⁵⁾ contenere l’indicazione di società agricola» (articolo 2, 1° comma, primo periodo, d.lgs. n. 99 del 2004)⁽⁴⁶⁾ ⁽⁴⁷⁾.

1.2.c) – (Segue): *il coltivatore diretto*

Come già osservato, con riguardo agli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» occorre considerare che essi «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa⁽⁴⁸⁾ ed all’imposta catastale nella misura dell’1 per cento»⁽⁴⁹⁾ qualora (articolo 2, comma 4-*bis*⁽⁵⁰⁾, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25)⁽⁵¹⁾ siano stipulati «a favore» di (cioè ne siano acquirenti i)

⁽⁴⁵⁾ Stante il dettato della legge, che nulla dice in tema di inosservanza di questa prescrizione, se la società non si sia adeguata a questa norma in tema di formazione della ragione sociale, ciò non pare avere alcuna influenza sull’ottenimento dei benefici fiscali, i quali sono invero condizionati dal fatto di essere ottenibili solo da una società effettivamente agricola, per il che vale invero l’attività in concreto esercitata dalla società, e non certo il suo nome. Cfr. sul punto t.a.r. Venezia, 31 maggio 2006, n. 1556, in *Dir. e giur. agr.*, 2006, 11, 687, con nota di Russo, secondo cui la «indicazione nella denominazione o nella ragione sociale della locuzione “società agricola”, prevista dall’art. 2, d.lgs. n. 99 del 2004, per le società che hanno quale oggetto sociale esclusivo l’esercizio delle attività di cui all’art. 2135 c.c., non è compresa tra i requisiti necessari per il riconoscimento della qualifica di IAP, trattandosi di adempimento ulteriore e meramente formale, privo di valenza sostanziale».

⁽⁴⁶⁾ L’aggiornamento della ragione o denominazione sociale delle società preesistenti all’entrata in vigore della normativa in esame (nonché ogni conseguente adempimento) sono stati dichiarati esenti «dal pagamento di tributi e diritti» (articolo 2, 2° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99).

⁽⁴⁷⁾ Viceversa, non dovrebbero sussistere problemi ad utilizzare la denominazione di “società agricola” da parte di società non agricole (ad esempio: da una società commerciale, che si occupi della commercializzazione di prodotti agricoli).

⁽⁴⁸⁾ L’importo dell’imposta fissa di registro e dell’imposta fissa ipotecaria è stato stabilito in euro 200 dall’articolo 26, 2° comma, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128.

⁽⁴⁹⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall’imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642.

⁽⁵⁰⁾ In vigore dal 28 febbraio 2010.

⁽⁵¹⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell’articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

«coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale».

Il “coltivatore diretto” ⁽⁵²⁾ è la «persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra» (articolo 2, 1° comma, n. 1), legge 6 agosto 1954, n. 604); più precisamente, si tratta dei soggetti «che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame», con la precisazione che «nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo» (articolo 31, 1° e 2° comma, legge 590 del 1965) ⁽⁵³⁾, «tenuto conto, agli effetti del computo del fabbisogno di giornate lavorative del fondo, anche dell'impiego delle macchine agricole» (articolo 25, 1° comma, legge 11 febbraio 1971, n. 11).

Il concetto è stato ripetuto nell'articolo 6, legge 3 maggio 1982, n. 203 (intitolata “Norme sui contratti agrari”), per il quale «1. – Ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole. 2. – Il lavoro della donna è considerato equivalente a quello dell'uomo».

La normativa vigente più non riproduce la prescrizione (dettata quale presupposto della previgente agevolazione per la “formazione” e l’“arrotondamento” della piccola proprietà contadina, vale a dire appunto la proprietà del “coltivatore diretto”) secondo la quale l'acquirente, «nel biennio precedente all'atto di acquisto» non doveva aver «venduto altri fondi rustici oppure [...] appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non» fosse «superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari» (articolo 2, 1° comma, n. 3), legge 6 agosto 1954, n. 604) (e ciò al fine di concedere l'agevolazione solo a chi acqui-

⁽⁵²⁾ Se si tratta di soggetto coniugato in regime di comunione legale dei beni con altra persona che non abbia la qualità di coltivatore diretto, cfr. Ris. n. 240837 del 14 febbraio 1984, per la quale l'agevolazione spetta per il 50 per cento al coniuge agricoltore mentre l'acquisto del coniuge non agricoltore non è agevolato. Cfr. anche Circ. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986.

⁽⁵³⁾ L'articolo 31, 1° e 2° comma, legge 26 maggio 1965, n. 590, ha espressamente modificato, ai sensi del suo 3° comma, quanto disposto dall'articolo 2, legge 6 agosto 1954, n. 604.

stava il fondo per coltivarlo e non anche a chi lo acquistasse per rivendere in breve tempo, e così per “speculare” con operazioni di *trading* immobiliare).

1.2.d) – (Segue): *la società agricola di coltivazione diretta*

Come già osservato, con riguardo agli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» occorre considerare che essi «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ⁽⁵⁴⁾ ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento» ⁽⁵⁵⁾ qualora (articolo 2, comma 4-*bis* ⁽⁵⁶⁾, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25) ⁽⁵⁷⁾ siano stipulati «a favore» (cioè ne siano acquirenti) i «coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale».

La qualifica di coltivatore diretto compete anche (articolo 2, comma 4-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99):

a) alle «società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto» (il cosiddetto “socio qualificante”) il quale sia iscritto ⁽⁵⁸⁾ «nella relativa gestione previdenziale e assistenziale» (cosicché i soci diversi dal “socio qualificante” possono anche non essere agricoltori);

b) alle «società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto» (il cosiddetto “soggetto qualificante”) il quale sia iscritto ⁽⁵⁹⁾ «nella relativa gestione previdenziale e assistenziale» (cosicché gli amministratori diversi dal “soggetto qualificante” e tutti i soci possono anche non essere agricoltori); nonché:

⁽⁵⁴⁾ L'importo dell'imposta fissa di registro e dell'imposta fissa ipotecaria è stato stabilito in euro 200 dall'articolo 26, 2° comma, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128.

⁽⁵⁵⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall'imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642.

⁽⁵⁶⁾ In vigore dal 28 febbraio 2010.

⁽⁵⁷⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽⁵⁸⁾ Ai sensi dell'articolo 2, 4° comma-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, «La perdita dei requisiti di cui al presente comma» (e quindi anche il sopravvenuto difetto di iscrizione nella «relativa gestione previdenziale e assistenziale») «nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime».

⁽⁵⁹⁾ Cfr. il predetto articolo 2, comma 4-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, in tema di perdita dei requisiti e di conseguente decadenza dall'agevolazione.

c) alle «società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto» (il cosiddetto “soggetto qualificante”) il quale sia iscritto⁽⁶⁰⁾ «nella relativa gestione previdenziale e assistenziale» (cosicché gli amministratori e i soci diversi dal “soggetto qualificante” possono anche non essere agricoltori);

le quali abbiano i seguenti ulteriori requisiti:

a) la ragione sociale o la denominazione sociale delle società in questione (sia di persone che di capitali) «deve»⁽⁶¹⁾ contenere l’indicazione di società agricola» (articolo 2, 1° comma, primo periodo, d.lgs. n. 99 del 2004)⁽⁶²⁾⁽⁶³⁾;

b) lo statuto preveda «quale oggetto sociale l’esercizio esclusivo delle attività di cui all’articolo 2135 del codice civile» (articolo 2, 1° comma, d.lgs. n. 99 del 2004).

La legge (articolo 2, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 99 del 2004) prevede espressamente che «la perdita dei requisiti di cui al presente comma» (e quindi il venir meno: *(i)* del socio o soggetto “qualificante” e *(ii)* dell’iscrizione di costui nella relativa gestione previdenziale e assistenziale) «nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime».

1.2.e) – (Segue): *il coniuge e i parenti in linea retta di coltivatori diretti o di IAP*

Come già osservato, dal 1° gennaio 2015 sono agevolati anche gli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» ove ne siano acquirenti (articolo 1, 907° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208):

⁽⁶⁰⁾ Cfr. il predetto articolo 2, comma 4-*bis*, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, in tema di perdita dei requisiti e di conseguente decadenza dall’agevolazione.

⁽⁶¹⁾ Stante il dettato della legge, che nulla dice in tema di inosservanza di questa prescrizione, se la società non si sia adeguata a questa norma in tema di formazione della ragione sociale, ciò non pare avere alcuna influenza sull’ottenimento dei benefici fiscali, i quali sono invero condizionati dal fatto di essere ottenibili solo da una società effettivamente agricola, per il che vale invero l’attività in concreto esercitata dalla società, e non certo il suo nome.

⁽⁶²⁾ L’aggiornamento della ragione o denominazione sociale delle società preesistenti all’entrata in vigore della normativa in esame (nonché ogni conseguente adempimento) sono stati dichiarati esenti «dal pagamento di tributi e diritti» (articolo 2, 5° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99).

⁽⁶³⁾ Viceversa, non dovrebbero sussistere problemi ad utilizzare la denominazione di “società agricola” da parte di società non agricole (ad esempio: da una società commerciale, che si occupi della commercializzazione di prodotti agricoli).

a) il «coniuge» convivente⁽⁶⁴⁾ con un soggetto rientrante nella categoria dei «coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» o degli «imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»; oppure:

b) i «parenti in linea retta conviventi» con un soggetto rientrante nella categoria dei «coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» o degli «imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»;

a condizione che detti «coniuge» o «parenti in linea retta» siano «già proprietari di terreni agricoli».

La legge non richiede che il «coniuge» e i «parenti in linea retta» di cui sopra siano anche coltivatori diretti o IAP; né richiede che essi siano iscritti in alcuna gestione previdenziale e assistenziale⁽⁶⁵⁾.

1.3. – *La natura degli atti di trasferimento agevolati e il loro oggetto*

Dato che la norma di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25, non specifica diversamente (e parla genericamente di «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni»), l'agevolazione dovrebbe essere interpretabile con larghezza di orizzonti⁽⁶⁶⁾ e, pertanto, concernere:

⁽⁶⁴⁾ Il requisito della convivenza, che presumibilmente il legislatore intendeva riferire ai soli parenti in linea retta, pare tuttavia doversi riferire, in base alla sintassi della norma in parola, anche al coniuge.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. in tal senso anche la Circ. n. 12/E dell'8 aprile 2016 (par. 1), nella quale si precisa che «Resta ferma [...] l'applicazione delle cause di decadenza dall'agevolazione, previste dall'art. 2, 6 comma 4-*bis* del d.l. n. 194 del 2009 e, pertanto, si decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di trasferimento, vengano alienati volontariamente i terreni ovvero venga cessata la coltivazione degli stessi».

⁽⁶⁶⁾ La opportunità di una interpretazione a larghe maglie si era già prospettata nella previgente normativa in tema di formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina, di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604: cfr. ad esempio Cass., 10 maggio 1996, n. 4409, in *Giust. civ.*, 1997, I, 172, secondo cui «le agevolazioni fiscali, di cui all'art. 1, l. 6 agosto 1954 n. 604 a favore della piccola proprietà contadina, spettano anche al coltivatore diretto che acquisti la sola nuda proprietà di un terreno da lui coltivato, atteso che la nozione di "atti inerenti" alla formazione della piccola proprietà contadina deve considerarsi comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, stante la finalità del legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento di diritti reali su beni immobili, sempreché l'acquisto avvenga da parte di persone che si dedichino abitualmente alla lavorazione della terra» (cfr. pure, in senso conforme, Cass., 6 maggio 1969, n. 1535, in *Foro it.*, 1969, I, 2577; *Comm. centr.*, 9 giugno 1986, n. 4981, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 430; Cass., 5 dicembre 2005, n. 26394, in *Big Suite*). Cfr. pure Ris. n. 3/E del 4 gennaio 2008, ove si ammetteva che l'agevolazione in parola compete pure agli atti di conferimento di terreni in

a) gli atti traslativi del diritto di piena proprietà, del diritto di proprietà superficaria e del diritto di nuda proprietà ⁽⁶⁷⁾ (perché gravato da un altrui diritto reale di godimento); nonché:

b) gli atti traslativi o costitutivi di un diritto reale di godimento (ad esempio: la costituzione o il trasferimento di un diritto di usufrutto; la costituzione o il trasferimento di un diritto di superficie ⁽⁶⁸⁾; la costituzione di una servitù);

c) gli atti traslativi dei predetti diritti nella loro interezza oppure per quote ⁽⁶⁹⁾.

una società semplice agricola, affermandosi che «l'articolo 1 della legge n. 604 del 1954 debba essere interpretato in base ai corretti canoni ermeneutici individuati dall'articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale, avendo riguardo, in particolare, al criterio logico-sistematico e ai mutamenti normativi intervenuti nel settore agricolo negli ultimi decenni, rispondenti alla finalità di favorire la modernizzazione dell'attività agricola anche mediante il ricorso, tra l'altro, alla forma societaria». Con specifico riferimento al conferimento di terreno agricolo in società la Risoluzione in parola afferma che «ad avviso della scrivente, l'introduzione delle società agricole fra i soggetti beneficiari delle agevolazioni in argomento, posta in essere in attuazione di siffatto criterio direttivo comunitario, va letta in modo sistematico, comprensiva, cioè, anche della possibilità di riconoscere la legittimità di quegli atti tipicamente societari, qualora gli stessi, però, non contrastino con la *ratio* sottesa alla norma agevolativa recata dall'articolo 1 della legge n. 604 del 1954. Del resto, una differente interpretazione si porrebbe in contrasto con la logica della riforma del 2004, che ha dato luogo all'inserimento – tra i soggetti beneficiari – delle società; ciò in quanto il conferimento costituisce un presupposto indefettibile per dotare la società di un autonomo patrimonio, in assenza del quale la stessa non può operare».

⁽⁶⁷⁾ Nel vigore della normativa in tema di agevolazione concessa per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, era stato deciso (Cass., 10 maggio 1996, n. 4409, in *Big Suite*; Cass., 5 dicembre 2005, n. 26394, in *Big Suite*) che il beneficio fiscale in questione fosse applicabile anche al contratto di acquisto di un diritto di nuda proprietà.

⁽⁶⁸⁾ Non dovrebbero esserci problemi se si tratti della costituzione di un diritto di superficie finalizzato alla costruzione di un manufatto destinato a divenire pertinenza di un fondo agricolo, mentre l'agevolazione non appare concedibile se si tratti di un diritto di superficie finalizzato alla costruzione di un manufatto non correlato all'esercizio di un'attività agricola. Allo stesso modo pare doversi concludere per la cessione del diritto di proprietà superficaria di una data costruzione. Quanto alla cessione della proprietà superficaria di un impianto fotovoltaico costruito su un fondo agricolo da parte di un agricoltore, deve rammentarsi che «la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche [...] effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile». Sulle questioni che precedono cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 152-2012/T, *Trasferimento proprietà superficaria impianto fotovoltaico e PPC; costituzione di diritto di superficie*, in *CNN Notizie* del 1° agosto 2013.

Cfr. però Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, parere n. 909947106/2010 del 24 settembre 2010, nel quale è stato negato che l'atto costitutivo del diritto di superficie possa beneficiare delle agevolazioni previste dall'articolo 2, 4° comma-bis, d.l. n. 194 del 2009, e cioè interpretando restrittivamente l'espressione «trasferimento a titolo oneroso di terreni».

⁽⁶⁹⁾ Nella vigenza della normativa in tema di agevolazione per la formazione e l'arro-

Quanto alla natura giuridica di detti «atti di trasferimento a titolo oneroso», dato che la legge non ne fornisce un'elencazione specifica (come accadeva nel diritto previgente) ⁽⁷⁰⁾, ma si affida a un'espressione di portata generale, può trattarsi, ad esempio, dei contratti di compravendita, permuta, costituzione di rendita, vitalizio alimentare, *datio in solutum*, transazione, conferimento in società, assegnazione dalla società ai soci (a seguito di liquidazione, recesso o esclusione), cessione o conferimento in società di aziende comprendenti terreni agricoli ⁽⁷¹⁾. Può altresì trattarsi di decreti di trasferimento a seguito di una procedura esecutiva.

Dovrebbe aver successo, inoltre, il tentativo di far rientrare nel novero del beneficio fiscale in parola anche la sentenza con la quale viene accertato il compimento dell'usucapione: militerebbe in senso sfavorevole a questa conclusione l'espressione «atti di trasferimento a titolo oneroso» che la norma contiene, ma, in senso favorevole, non può non essere tenuto in conto che, nella vigenza della agevolazione di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, la quale pure presupponeva la concessione dell'agevolazione

tondamento della piccola proprietà contadina di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, la spettanza del beneficio fiscale per gli atti traslativi delle quote di comproprietà del fondo era espressamente sancita dall'articolo 7, legge 5 ottobre 1960 n. 1154).

⁽⁷⁰⁾ L'articolo 1, legge 6 agosto 1954, n. 604, disponeva, in effetti, l'agevolazione in parola solo per le seguenti tipologie negoziali: «1) atti di compravendita; 2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina; 3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata; 4) atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o partecipante; 5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà; 6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà»; mentre l'articolo unico della legge 3 novembre 1971, n. 1059, fa riferimento a «compravendite che avvengono tra parenti fino al terzo grado, che facciano parte anche dello stesso nucleo familiare» e ai «contratti di trasferimento della proprietà con la costituzione di vitalizio a favore del venditore». Si riteneva peraltro che non si trattasse di una elencazione tassativa e che pertanto rientrassero «nel campo applicativo delle disposizioni agevolative anche altre tipologie di trasferimenti, purché coerenti con la *ratio legis*» (Ris. n. 116/E del 29 aprile 2009, con la quale venne riconosciuta l'agevolazione allora vigente al caso dell'acquisto di un terreno agricolo per effetto di decreto di trasferimento dell'autorità giudiziaria).

⁽⁷¹⁾ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 152-2012/T, *Trasferimento proprietà superficiale impianto fotovoltaico e PPC; costituzione di diritto di superficie*, in *CNN Notizie* del 1° agosto 2013, secondo cui si «può dunque ritenere, salvo il dubbio per l'acquisto da parte di coltivatore diretto, che la agevolazione riguardi tutti i trasferimenti: quindi la compravendita, la permuta, il conferimento in società agricola, la costituzione di enfiteusi, l'alienazione del diritto dell'enfiteuta o l'affrancazione del diritto del concedente, e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento».

solo ad atti a titolo oneroso, la giurisprudenza e la prassi amministrativa avevano espresso un'opinione favorevole ⁽⁷²⁾.

Quanto all'oggetto dei predetti atti, dato che la norma si riferisce ad «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti», l'agevolazione concerne dunque atti che abbiano ad oggetto il trasferimento di appezzamenti di terreno suscettibili di essere utilizzati per l'esercizio di una impresa agricola (nel senso di cui all'articolo 2135, codice civile) ⁽⁷³⁾.

Si può quindi trattare di terreni coltivati, di terreni incolti o di terreni di fatto destinati a uso diverso da quello agricolo, in quanto l'importante è che si tratti di terreni potenzialmente destinabili all'esercizio dell'agricoltura per effetto di una previsione in tal senso degli strumenti urbanistici ⁽⁷⁴⁾; quanto poi al fatto che la norma in questione faccia riferimento agli «strumenti urbanistici vigenti», tale espressione normativa, nonostante

⁽⁷²⁾ Cfr. Ris. n. 77/E dell'8 novembre 2013 che ha ammesso l'applicazione, agli acquisti per usucapione, del beneficio fiscale di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, invertendo l'orientamento contenuto nella Circ. n. 267/E del 16 ottobre 1997, secondo la quale, invece, il beneficio fiscale concesso per gli atti di acquisto di fondi finalizzati alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina non era ritenuto applicabile agli acquisti che avvenissero per usucapione. Il più recente orientamento dell'Amministrazione Finanziaria era conseguente alla decisione di Cass., 16 giugno 2010, n. 14520, in *Corr. trib.*, 2010, 2637, la quale aveva appunto riconosciuto l'applicabilità all'acquisto per usucapione dell'agevolazione per la formazione della proprietà contadina.

⁽⁷³⁾ L'articolo 2135, codice civile, definisce (al 1° e 2° comma) l'attività di «*coltivazione del fondo*», di «*selvicoltura*» e di «*allevamento di animali*», «*dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine*». Sono altresì agricole le «*attività connesse*» (1° comma) a quelle predette, intendendosi «*comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge*» (3° comma).

⁽⁷⁴⁾ Sul punto che, nel diritto previgente, la destinazione urbanistica del fondo oggetto di trasferimento invece non era rilevante, cfr. Ris. n. 1517 del 13 settembre 1990.

Se, dopo l'acquisto, lo strumento urbanistico dovesse essere variato e dovesse derivarne una modifica della destinazione del terreno, ciò dovrebbe non influire sulla agevolazione ottenuta in sede di registrazione del contratto di acquisto, in quanto ciò che rileva è la destinazione in atto al momento dell'acquisto.

Nel diritto previgente, su un caso di modificazione dello strumento urbanistico intervenuta dopo l'acquisto, cfr. Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 28 giugno 2007, n. 52, secondo cui «è legittimo l'avviso di liquidazione del tributo e revoca del beneficio dell'imposta di registro ad aliquota agevolata su compravendita di terreno agricolo da parte di

l'utilizzo dell'aggettivo «vigenti» (che invero appare essere usato in un affrettato senso atecnico), dovrebbe essere probabilmente riferita, in dipendenza di un suo inquadramento sistematico ⁽⁷⁵⁾, tanto agli strumenti urbanistici definitivamente “approvati” quanto a quelli solamente “adottati”. Alla stessa stregua, non dovrebbe avere rilievo (stante anche il fatto che la norma non esplicita alcunché sul punto) il fatto che si tratti di terreni che siano, o meno, gravati da rapporti di locazione o di affitto nel momento del loro trasferimento.

Il regime di favore si applica (posto che l'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, parla di «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze» e che, più in generale, l'articolo 23, 3° comma, TUR, sancisce che «le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio ed ornamento sono destinate») anche ai fabbricati “rurali” ⁽⁷⁶⁾ (o perché destinati ad abitazione delle persone che vivono e lavorano sul fondo ⁽⁷⁷⁾; oppure perché destinati ad essere stru-

agricoltore se nel corso del decennio dalla data di acquisto il P.R.G. del Comune attribuisce diversa destinazione urbanistica dell'area».

⁽⁷⁵⁾ In linea con l'articolo 36, 2° comma, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, secondo il quale «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». Invece, secondo Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 20-2011/T del 21 gennaio 2011, *Le disposizioni valevoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *CNN Notizie* del 23 febbraio 2011, «nel caso di terreno agricolo secondo lo strumento vigente ma non agricolo secondo quello adottato, pare preferibile ritenere che il trattamento in esame sia ancora applicabile, ma non nel caso che la nuova destinazione sia edificatoria (perché, secondo l'art. 36 citato, il terreno dovrebbe già considerarsi “area fabbricabile” sin dall'adozione)».

⁽⁷⁶⁾ Sul punto che i fabbricati rurali sono compresi nel concetto di “fondo rustico”, cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 53-2009/T del 27 marzo 2009, *Trattamento agli effetti dell'imposizione indiretta dei fabbricati rurali. In particolare applicabilità delle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina*, Studio n. 53-2009/T del 27 marzo 2009, in *CNN Notizie* del 29 aprile 2009; Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 40-2009/T del 7 luglio 2009, *In tema di “cessione di ramo d'azienda – agevolazioni per la piccola proprietà contadina”*, in *CNN Notizie* del 3 settembre 2009.

⁽⁷⁷⁾ L'articolo 1, ultimo comma, legge 6 agosto 1954, n. 604, estendeva invero l'agevolazione per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina «anche agli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo» ma a condizione che «l'acquisto venga fatto contestualmente in uno degli atti indicati al primo comma per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia». Secondo la Ris. n. 26/E del 6 marzo 2015, la predetta norma deve intendersi implicitamente abrogata dall'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, di modo che le agevolazioni disposte dal predetto articolo 2, 4° comma-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, «trovano applicazione solo con riferimento al trasferimento del fabbricato» (abitativo o strumentale) che «costituisce pertinenza del terreno agricolo e che risulti situato sul medesimo terreno». Pertanto, per questo solo argomento, l'agevolazione in commento non sarebbe applicabile agli atti aventi a oggetti fabbricati

mentali allo svolgimento dell'agricoltura) ⁽⁷⁸⁾ che siano trasferiti unitamente ai terreni agricoli e ne costituiscano pertinenza; al contrario, l'agevolazione non si applica ai fabbricati "rurali" venduti separatamente da terreni di cui (anteriormente alla loro vendita) costituissero pertinenza o nel caso in cui siano i terreni agricoli (ad esempio, per la loro ridotta dimensione) a costituire pertinenza dei fabbricati in questione i quali vengano fatti oggetto (unitamente appunto alle aree di loro pertinenza) di atti traslativi ⁽⁷⁹⁾.

Occorre notare che la norma di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, non fa alcun riferimento all'estensione del fondo oggetto di

situati al di fuori del fondo di cui costituiscano pertinenza. Per una critica a tale opinione, cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio (senza numero) del 18 marzo 2015, *Applicabilità delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli. Commento alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E 2015*, in *CNN Notizie* del 18 marzo 2015, ove si afferma, in sostanza, che il concetto di pertinenza tra un fabbricato e un fondo prescinde dalla materiale insistenza del fabbricato sul fondo («sarebbe ben strano che [...] fossero solo le pertinenze agricole a dover sopportare una restrizione assolutamente straordinaria, in assenza di qualunque speciale indice normativo» quale quella di dover insistere sul fondo per essere tali, a differenza di qualsiasi altro caso di rapporto pertinenziale, in quanto mai è stato preteso il contatto fisico tra pertinenza e bene principale per la configurazione di detto rapporto pertinenziale). In precedenza, i medesimi concetti erano stati espressi in Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 174-2014/T, *Trattamento tributario applicabile all'acquisto di fabbricati strumentali da parte di soggetto che invochi l'agevolazione per la proprietà contadina*, in *CNN Notizie* del 19 marzo 2014, ove, tra l'altro, si rilevava che, ai sensi dell'articolo 9, 4° comma, d.l. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133, «si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti».

⁽⁷⁸⁾ Non si può trattare (cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 391-2014/T, *Agevolazioni per la proprietà contadina – fabbricato pertinenziale di lusso*, in *CNN Notizie* dell'11 novembre 2014) di fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1 e A/8 oppure aventi caratteristiche "di lusso" ai sensi del d.m. 2 agosto 1969, in dipendenza della norma (articolo 9, 3° comma, lett. e), d.l. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133) per la quale «i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 [...] non possono comunque essere riconosciuti ruralis».

⁽⁷⁹⁾ Cfr. Circ. n. 27 del 13 settembre 1989, secondo cui «il trasferimento di un fabbricato rurale con del terreno agricolo, indipendentemente dalla sua estensione, non comporta necessariamente l'applicazione dell'aliquota speciale (15%) [successivamente diminuita al 12% e poi nuovamente innalzata al 15%] anche al fabbricato qualora questo abbia già perso i caratteri della ruralità e non possa più considerarsi pertinenza dei terreni. [...] Parimenti, nei casi in cui il fabbricato rurale abbia perso le caratteristiche di cui s'è detto e venga trasferito unitamente a modeste entità di terreno, presumibilmente destinate a cortile od area di sfogo od orto familiare, ben potrà applicarsi la sola aliquota ridotta sempreché dall'atto risultino le ricordate circostanze di fatto quanto al fabbricato e venga affermata la pertinenzialità del terreno al medesimo».

acquisto, cosicché non vi sono limiti sul punto (se, dunque, si tratti dell'acquisto di un fondo la cui estensione determina che il coltivatore diretto acquirente non abbia una forza lavorativa pari a un terzo di quella occorrente per lavorarlo, ciò ha bensì influenza sulla qualificazione dell'acquirente come "coltivatore diretto" – il quale pertanto la dovrà abbandonare per acquisire quella di IAP – ma non sulla spettanza dell'agevolazione fiscale) ⁽⁸⁰⁾.

1.4. – *Modalità redazionali dei contratti aventi a oggetto trasferimenti agevolabili*

Quanto alle formalità da espletare, nel contesto del contratto avente a oggetto i trasferimenti beneficiati dall'agevolazione in commento, in mancanza di previsioni sul punto nella legislazione attualmente vigente ⁽⁸¹⁾, è

⁽⁸⁰⁾ Nel vigore della normativa in tema di agevolazione per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, il fondo oggetto di acquisto non solo doveva essere «idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina», ma, considerando «eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare» (articolo 2, 1° comma, n. 2), legge 6 agosto 1954, n. 604), doveva anche essere tale (per dimensioni, ubicazione, natura, eccetera) da permettere di conseguire il risultato che «la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non» fosse «inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame. Nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo» (articolo 31, 1° e 2° comma, legge 26 maggio 1965, n. 590, il quale espressamente modificò, ai sensi del suo 3° comma, quanto disposto dall'articolo 2, legge 6 agosto 1954, n. 604), «tenuto conto, agli effetti del computo del fabbisogno di giornate lavorative del fondo, anche dell'impiego delle macchine agricole» (articolo 25, 1° comma, legge 11 febbraio 1971, n. 11).

⁽⁸¹⁾ Nella legislazione previgente, la Nota I all'articolo 1, TP1, prescriveva invece che «ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dall'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione».

Inoltre, ai sensi dell'articolo 3, legge 6 agosto 1954, n. 604, il coltivatore diretto doveva produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto di acquisto, lo "stato di famiglia" e un certificato dell'Ispettorato Provinciale Agrario competente per territorio, che attestasse la sussistenza dei requisiti di cui ai numeri 1) (qualità di coltivatore diretto in capo all'acquirente), 2) (idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina) e 3) (mancanza di acquisti nel biennio anteriore) dell'articolo 2, legge 6 agosto 1954, n. 604. In luogo del predetto certificato dell'Ispettorato, poteva «essere prodotta una attestazione provvisoria dell'Ispettorato medesimo dalla quale» risultasse che erano «in corso gli accertamenti per il rilascio» di detto certificato (articolo 4, 1° comma, legge 6 agosto 1954, n. 604); in tal caso, le agevolazioni tributarie erano bensì concesse al momento della registrazione, ma entro tre anni «l'interessato» doveva «presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto» (articolo 4, 2° comma, legge 6 agosto 1954, n. 604).

da ritenere che ⁽⁸²⁾:

a) l'atto traslativo debba esplicitare (senza l'utilizzo di formule "sacramentali" e senza che occorra l'esplicita richiesta di avvalimento del beneficio fiscale, essendo sufficiente la mera enunciazione dei presupposti in base ai quali esso compete) ⁽⁸³⁾ la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della tassazione agevolata (ad esempio, la qualifica di "coltivatore diretto" in capo al soggetto acquirente) ⁽⁸⁴⁾;

Peraltro, ai sensi dell'articolo 5, legge 6 agosto 1954, n. 604, «quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dal primo comma dell'articolo 4, né quello definitivo previsto dall'articolo 3, son dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se nel termine triennale di prescrizione gli acquirenti, permutanti o enfiteuti, presentino apposita domanda all'Ufficio del registro competente per territorio, corredata dal certificato dell'Ispettorato provinciale di cui al secondo comma dell'articolo 4».

⁽⁸²⁾ Cfr. peraltro Ris. n. 325/E del 30 luglio 2008, secondo cui «il godimento dell'agevolazione PPC è subordinato alla manifestazione di volontà, che va espressamente resa in atto dall'acquirente ovvero al momento della registrazione dello stesso. A tal fine le società agricole debbono produrre al pubblico ufficiale rogante la documentazione attestante il possesso dei seguenti requisiti: – società di persone: qualifica di IAP; iscrizione nella relativa gestione previdenziale da parte di almeno uno dei soci; – società di capitali o cooperative: qualifica di IAP; iscrizione nella relativa gestione previdenziale da parte di almeno un amministratore».

⁽⁸³⁾ Cfr. Cass., 7 maggio 2007, n. 10354, in *Ced Cassazione*, rv. 599041, secondo la quale «in tema di agevolazioni tributarie, non si rinvencono nell'ordinamento principi generali immanenti nel sistema secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione va irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione»; Cass., 11 giugno 2010, n. 14117, in *Ced Cassazione*, rv. 613774, secondo la quale «le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici (quale, ad esempio, quella di destinare l'immobile a propria abitazione) o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute in generale dall'Amministrazione»; Cass., 22 luglio 2011, n. 16112, in *Riv. not.*, 2012, 701, secondo cui «le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, a meno che sia la legge a prevedere l'indispensabilità dell'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, con la conseguenza che è ammissibile, se tempestiva, l'istanza di rimborso dell'imposta versata in eccesso».

⁽⁸⁴⁾ Ai sensi dell'articolo 3-ter, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 (come modificato dall'articolo 38, 5° comma, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in legge 30 luglio 2010, n. 122), «Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata». Da ciò discende che, ove si domandi un trattamento tributario diverso (*id est*: agevolato o più favorevole) da quello ordinariamente applicabile, dall'atto presentato alla registrazione (o dai suoi allegati) debbono desumersi i presupposti per

b) il soggetto già in possesso dei requisiti IAP ne dia conto al notaio rogante, mediante esibizione di apposita certificazione ⁽⁸⁵⁾ (cosicché, il notaio possa allegarla all'atto traslativo o esibirla, a richiesta dell'Ufficio); peraltro, in mancanza della formazione di detta certificazione anteriormente al rogito, dovrebbe peraltro pur sempre esserci la possibilità di formarla *ex post* (seppur con riferimento alla sussistenza degli occorrenti requisiti alla data del contratto) e poi di esibirla all'Ufficio;

c) il soggetto che non sia in possesso dei requisiti IAP possa avvalersi (non più della previgente norma che concedeva un periodo di un triennio posteriore al contratto ⁽⁸⁶⁾, ma) della norma di cui all'articolo 1, comma 5-ter, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, secondo la quale «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 al 1° e 3° comma, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione ⁽⁸⁷⁾, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi ⁽⁸⁸⁾ dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare ⁽⁸⁹⁾ in

l'applicazione di detta peculiare tassazione: l'Ufficio, in altri termini, non ha il dovere di procurarsi da sé né di desumerli da altre fonti di informazione. Resta impregiudicato peraltro il diritto del contribuente di agire in via di rimborso rispetto all'applicazione di una tassazione maggiore rispetto a quella ritenuta applicabile.

⁽⁸⁵⁾ L'accertamento di questi requisiti è demandato alle Regioni: articolo 1, 2° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

⁽⁸⁶⁾ Nel diritto previgente, sulla perentorietà del termine (prima biennale e poi) triennale prescritto per la presentazione del "certificato definitivo" e sulla conseguente decadenza per mancata presentazione del "certificato definitivo", cfr., ad esempio, Ris. n. 260062 del 27 giugno 1991; Circ. n. 54/310690 del 6 dicembre 1989; Cass., 16 gennaio 1992, n. 503, in *Il fisco*, 1992, 3317; Nota Ministero delle Finanze n. IV-8-043 del 9 luglio 1994; Circ. n. 32/E del 23 maggio 2007.

⁽⁸⁷⁾ Nel diritto previgente, sulla sindacabilità in sede giudiziaria di quanto attestato dall'Ispettorato Provinciale Agrario in tema di sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi occorrenti per ottenere l'agevolazione per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, cfr., ad esempio, Cass., sez. un., 15 marzo 1982, n. 1672, in *Giust. civ.*, 1983, I, 582; Cass., 27 agosto 1997, n. 8057, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 436; Cass., 20 marzo 1998, n. 2936, in *Dir. e giur. agr.*, 1999, 229.

⁽⁸⁸⁾ Trattandosi di un termine decadenziale, esso non è soggetto né a sospensione né a interruzione.

⁽⁸⁹⁾ Nel diritto previgente, circa la non imputabilità al contribuente del ritardo della Pubblica Amministrazione cfr. Cass., 27 agosto 1997, n. 8057, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 436; Cass., 20 marzo 1998, n. 2936, in *Dir. e giur. agr.*, 1999, 29; Cass., sez. un., 8 ottobre 1998, n. 12903, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 569, con nota di Casalini; Cass., 25 ottobre 2001, nn. 13143 e 13145, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, 426; Cass., 12 luglio 2005, n. 14671, in *Guida al dir.*, 2005, 35, 85; Cass., 16 aprile 2010, n. 9159, in *Rep. Foro it.*, 2010, voce *Tributi in genere*, n. 1612. Cfr. pure Ris. n. 32 del 23 maggio 2007, per la quale

possesto dei requisiti di cui ai predetti 1° e 3° comma, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti»⁽⁹⁰⁾.

1.5. – *La decadenza dall'agevolazione*

L'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25, sancisce che si ha “decadenza” dall'agevolazione in commento qualora, «prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti» di acquisto, coloro che si sono resi acquirenti:

«l'inosservanza di tale onere non comporta, tuttavia, la decadenza automatica dal diritto all'agevolazione, qualora il contribuente provi che, nonostante sia stata utilizzata la diligenza necessaria a conseguire la certificazione, il ritardo nell'adempimento dell'onere di documentazione non derivi da una sua negligenza»; e Cass., 1 aprile 2003, n. 4971, *retro*, 2003, II, 1353, secondo la quale «entro il termine triennale [...], che ha natura perentoria e decorre dalla data di stipulazione dell'atto notarile, non solo deve essere acquisita la detta qualifica, ma deve anche essere prodotta all'ufficio la documentazione attestante il possesso del requisito, salvo che non si dimostri che il superamento del termine sia dovuto a colpa degli uffici competenti che abbiano indebitamente ritardato il rilascio della documentazione» (nella fattispecie, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso avverso la sentenza della Commissione Tributaria Centrale, la quale aveva ritenuto che l'avvenuta presentazione della domanda di rilascio dell'attestazione soltanto due mesi e nove giorni prima della scadenza del termine triennale non aveva concesso all'ufficio il tempo necessario allo svolgimento della procedura amministrativa). In altri termini, ad avviso della giurisprudenza di legittimità, deve essere tutelato il diritto soggettivo del contribuente all'agevolazione fiscale rispetto al quale non può avere alcun effetto preclusivo o condizionante l'esercizio del potere di certificazione da parte dell'organo competente (cfr. in tal senso Cass., 15 maggio 2006, n. 11152, in *Big Suite*).

⁽⁹⁰⁾ Occorre quindi notare che i requisiti di capacità, reddito e tempo oppure i requisiti dei soci o degli amministratori di società si possono conseguire nel periodo “di grazia” di ventiquattro mesi; mentre il requisito di iscrizione all'i.n.p.s. deve essere già sussistente (cfr. anche Ris. n. 350/E del 29 novembre 2007); peraltro, secondo la Circ. i.n.p.s. n. 48 del 24 marzo 2006, è possibile l'iscrizione con riserva nella gestione previdenziale di chi, non ancora in possesso dei requisiti IAP, presenti all'i.n.p.s. una apposita certificazione regionale comprovante l'avvenuta presentazione della domanda di riconoscimento della qualifica di IAP. L'iscrizione “con riserva” significa che si tratta di iscrizione in una posizione che comporta la cancellazione *ab origine* dalla gestione previdenziale se, dopo 24 mesi dalla data dell'istanza di riconoscimento del requisito IAP presentata alla Regione (o dopo il decorso del diverso termine stabilito dalla Regione) non risulti in possesso della certificazione della qualifica rilasciata dalla Regione medesima.

In altri termini (cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 503-2014/T, *Agevolazione per la proprietà contadina – Iscrizione Inps*, in *CNN Notizie* del 7 aprile 2015), si potrebbe: presentare alla Regione l'istanza di riconoscimento dei requisiti IAP, iscriversi con riserva all'i.n.p.s., effettuare l'acquisto con le agevolazioni in parola e, infine, conseguire il riconoscimento della qualifica di IAP nel termine di 24 mesi.

- a) «alienano volontariamente i terreni»⁽⁹¹⁾ ⁽⁹²⁾; ovvero:
 b) «cessano di coltivarli o di condurli direttamente».

Come sopra osservato, la legge inoltre commina espressamente le seguenti altre ipotesi di decadenza:

a) con riferimento allo IAP persona fisica, la perdita (nel quinquennio) dei requisiti IAP (articolo 1, 4° comma, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99);

b) con riferimento allo IAP persona fisica, il mancato conseguimento dei requisiti IAP (da parte del cosiddetto “aspirante IAP”, e cioè di colui che domandi l’agevolazione in parola, ma non abbia ancora i requisiti IAP) entro ventiquattro mesi (salvo il diverso termine stabilito dalla Regione) dalla data di presentazione alla Regione dell’istanza di riconoscimento di detti requisiti (articolo 1, comma 5-ter, d.lgs. 99 del 2004);

c) con riferimento alle società agricole di coltivazione diretta, il venir meno (nel quinquennio): (i) del socio o soggetto “qualificante” e (ii) dell’iscrizione di costui nella relativa gestione previdenziale e assistenziale (articolo 2, comma 4-bis, d.lgs. n. 99 del 2004).

Questo farraginoso panorama legislativo non prende in espressa considerazione alcuni rilevanti casi (di sopravvenuta cessazione dei requisiti in base alla cui originaria sussistenza l’agevolazione venne invero concessa):

a) quanto allo IAP persona fisica, il caso del venir meno (nel quinquennio) della sua iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale (come detto, la legge contempla solo il venir meno solo dei requisiti

⁽⁹¹⁾ Nonostante la decadenza sia disciplinata con riguardo alla alienazione dei soli «terreni», essa evidentemente opera anche con riguardo all’alienazione dei beni che siano qualificabili come “pertinenze” dei terreni, in quanto non vi sono ragioni per sottoporre la circolazione delle pertinenze al solo regime agevolativo premiale e non anche alle norme decadenziali: cfr. in tal senso anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010, *Le disposizioni valide dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *CNN Notizie* del 23 febbraio 2011.

⁽⁹²⁾ Pare opportuno ricordare che, nel diritto previgente, era prescritta, tra l’altro, la decadenza dall’agevolazione se (articolo 7, legge 6 agosto 1954, n. 604) l’acquirente della casa (destinata ad abitazione dell’agricoltore acquirente e della sua famiglia: articolo 1, ultimo comma, legge 6 agosto 1954, n. 604), prima del decorso di cinque anni dall’acquisto, «alienava volontariamente la casa o la concede[va] in locazione o la adibiva ad uso diverso» (la adibiva, cioè, a una destinazione diversa rispetto a quella di essere l’abitazione dell’agricoltore e della sua famiglia). Detto periodo decadenziale era stato stabilito in cinque anni dall’articolo 11, 1° comma, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 (in vigore dal 30 giugno 2001); in precedenza, si trattava di un decennio (era così stabilito dall’articolo 28, 1° comma, della legge 26 maggio 1965, n. 590). Sulla decadenza da agevolazioni concesse agli acquisti di fondi anteriori all’entrata in vigore del d. lgs. 228/2001, in caso di vendita dei fondi stessi prima del decennio dall’acquisto ma dopo un quinquennio, cfr. Circ. n. 63 del 26 novembre 2007; Circ. n. 25/E del 30 maggio 2011; nonché Cass., sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2060, in *Boll. trib.*, 2012, 140.

IAP): in tale ipotesi, tuttavia, la decadenza appare inevitabile, in quanto l'agevolazione in commento spetta (articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) agli acquisti degli «imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»;

b) quanto al coltivatore diretto persona fisica, il caso del venir meno (nel quinquennio) della sua qualità di coltivatore diretto: anche in questa ipotesi, tuttavia, la decadenza appare inevitabile, sia in quanto l'agevolazione in commento spetta (articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) agli acquisti dei «coltivatori diretti» sia in quanto la normativa in tema di decadenza la sancisce per il caso dei soggetti che, con riferimento ai terreni oggetto di acquisto agevolato, nel quinquennio successivo «cessano di coltivarli o di condurli direttamente» (articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009);

c) quanto al coltivatore diretto persona fisica, il caso del venir meno (nel quinquennio) della sua iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale: anche in questa ipotesi, tuttavia, la decadenza appare inevitabile, sia in quanto l'agevolazione in commento spetta (articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) agli acquisti dei «coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» ⁽⁹³⁾ sia in quanto – come già osservato – la decadenza, per il caso della perdita dell'iscrizione nel quinquennio dall'acquisto, è espressamente sancita (articolo 2, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 99 del 2004) nel caso del coltivatore diretto che sia socio “qualificante” o soggetto “qualificante” delle società agricole coltivatore diretto;

d) quanto alle società IAP, il caso del venir meno (nel quinquennio; ad esempio: per dimissioni dell'amministratore, per scadenza della carica dell'amministratore, per alienazione da parte del socio della propria quota di partecipazione al capitale sociale, per recesso del socio, per esclusione del socio, eccetera) del “soggetto qualificante” o del “socio qualificante” (oppure, il caso del venir meno dei loro requisiti IAP oppure della loro iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale): ma dato che, con riferimento allo IAP persona fisica, provoca espressa decadenza dall'agevolazione la perdita (nel quinquennio) dei requisiti IAP (articolo 1, 4°

⁽⁹³⁾ Cfr., nel medesimo senso, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 20-2011/T del 21 gennaio 2011, *Le disposizioni valesvoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *CNN Notizie* del 23 febbraio 2011, per «il coltivatore diretto sembrerebbe che il requisito previdenziale-assistenziale sia effettivamente “istantaneo” e debba ricorrere solo al momento dell'acquisto agevolato, senza che rilevi la sua permanenza nel tempo, poiché nessuna disposizione fa uno specifico riferimento al profilo diacronico di tale carattere».

comma, d.lgs. n. 99 del 2004), pare doversi sostenere che l'agevolazione debba cessare anche:

d.1. nel caso del venir meno (nel quinquennio) del "soggetto qualificante" o del "socio qualificante" (salvo che si tratti di un venir meno "involontario", qual è, ad esempio, il caso del suo decesso);

d.2. nel caso del venir meno (nel quinquennio) dei requisiti IAP in capo al "soggetto qualificante" o al "socio qualificante";

d.3. nel caso del venir meno (nel quinquennio) della iscrizione del "soggetto qualificante" o del "socio qualificante" nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

Potrebbe invero osservarsi che quella sulla decadenza da un'agevolazione è normativa, per principio generale, necessariamente di stretta interpretazione (e, cioè, non estensibile a fattispecie da essa non contemplate)⁽⁹⁴⁾: pertanto, si potrebbe argomentare che, in mancanza di una esplicita previsione di legge, i menzionati eventi di cessazione dalla qualità di "soggetto qualificante" o di "socio qualificante" non dovrebbero comportare la decadenza dall'agevolazione (a meno che non si configurino fattispecie qualificabili in termini di "abuso del diritto"); ma, per giungere a un simile risultato interpretativo, bisognerebbe ritenere che il requisito relativo alla presenza di un "soggetto qualificante" o di un "socio qualificante" sarebbe richiesto solo nell'istante dell'acquisto agevolato e non la sua permanenza almeno quinquennale, il che francamente appare poco plausibile⁽⁹⁵⁾.

⁽⁹⁴⁾ Sul principio per il quale «le norme che riconoscono benefici ed agevolazioni sono per loro natura di stretta interpretazione ed insuscettibili di estensione analogica», cfr., ad esempio, Cass., 25 marzo 2011, n. 6925, in *Rep. Foro it.*, 2011, voce *Tributi in genere*, n. 1549.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 67/2005/T del 22 luglio 2005, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il d.lgs. 27 maggio 2005 n. 101*, in *CNN Notizie* del 29 luglio 2005: «Sia la giurisprudenza, sia la prassi hanno condizionalmente messo in campo la *ratio*, per escludere la decadenza, in presenza di fatti involontari e cioè di fatti non imputabili al soggetto che benefici dell'agevolazione: in tema di PPC, i giudici hanno escluso che l'evento morte o il trasferimento coattivo comportino la decadenza dall'agevolazione PPC stabilita per la mancata coltivazione. In tema di agevolazione "prima casa", l'Agenzia delle Entrate, con Ris. n. 35/E del 1° febbraio 2002, ha escluso la decadenza per mancato trasferimento della residenza in presenza di forza maggiore, ovvero quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento della obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento; su analoga posizione si è attestata la giurisprudenza tributaria. Applicando tali principi alla materia in esame pare potersi affermare che allorché lo scioglimento del rapporto non dipenda dalla volontà delle parti (come nel caso di morte) non si determini decadenza e non sussista nessun obbligo di rimpiazzo; negli altri casi appare congruo correttivo, alla

Oltre a sancire la decadenza dall'agevolazione, la legge non commina sanzioni⁽⁹⁶⁾, di modo che la decadenza comporta pertanto il solo recupero della differenza d'imposta (tra quella ordinariamente dovuta e quella versata)⁽⁹⁷⁾ e l'applicazione degli interessi di mora (senza quindi applicazione di alcuna penalità)⁽⁹⁸⁾.

indiscriminata possibilità di conservare le agevolazioni o di perderle senza possibilità di riparare, ritenere sussistente un obbligo di "rimpiazzo" nel termine di legge o, in sua assenza, nel rispetto del principio di ragionevolezza».

⁽⁹⁶⁾ Nel diritto previgente, la Nota I all'articolo 1, TP1, disponeva «in caso di omessa denuncia» della mancata destinazione o del mutamento di destinazione del fondo rispetto all'uso agricolo, di «una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta» oltre agli «interessi di mora di cui al 4° comma dell'art. 55 del testo unico, con decorrenza dal momento del pagamento della imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento». In questo caso, essendo dunque comminata una specifica sanzione per l'omessa denuncia, non si poneva il problema dell'applicabilità della sanzione disposta per l'omessa denuncia degli «eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta» (di cui all'articolo 19, 1° comma, t.u.r.).

⁽⁹⁷⁾ In caso di decadenza da agevolazioni, l'imposta dovuta è di natura complementare (sul tema della qualificazione quale "imposta complementare" dell'imposta dovuta in caso di decadenza da agevolazioni, cfr. Comm. centr., 3 dicembre 1983, n. 4401, in *Corr. trib.*, 1984, 18, 813; Comm. centr., 5 maggio 1987, n. 3698, in *Fisco*, 1987, 4169; Cass., 13 novembre 1991, n. 12127, in *Foro it.*, Rep. 1991, voce *Registro (imposta)*, n. 253; Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *Fisco*, 1999, 12566; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 604; cfr. pure Ris. n. 251475 del 31 marzo 1977, Ris. n. 251347 del 1 giugno 1979, Ris. n. 310277 del 13 giugno 1983, Ris. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986, Ris. n. 310650 del 13 marzo 1989, Ris. n. 260019 del 29 gennaio 1990; Ris. n. 260211 del 20 dicembre 1990), con la conseguenza che «l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa» (articolo 57, 5° comma, t.u.r.).

Trattandosi di una imposta complementare, il termine di decadenza per il suo recupero da parte dell'Amministrazione si computa, pertanto, dal momento in cui è scaduto il termine concesso al contribuente per la presentazione della occorrente documentazione (cfr. Cass., 27 marzo 2003, n. 4626, in *Arch. Civ.*, 2004, 141).

⁽⁹⁸⁾ Il credito dello Stato per maggiore imposta e interessi è assistito da privilegio speciale sull'immobile acquistato con l'agevolazione: in via generale, l'articolo 2772, 1° comma, del codice civile, sancisce infatti che beneficiano di questo privilegio «i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto» il quale si appunta «sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce»; in via particolare, l'articolo 56, 4° comma, t.u.r., dispone che, ai fini del recupero dell'imposta di registro, «lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione». Occorre anche precisare che, ai sensi dell'articolo 2772, 4° comma, del codice civile, «il privilegio non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili» e che, secondo il 5° comma, «per le imposte suppletive il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi». Dato che quindi il privilegio speciale immobiliare può essere fatto valere nei confronti di coloro che, successivamente al sorgere del privilegio stesso, acquistano diritti sui beni gravati, si tratta di individuare il momento genetico del privilegio al fine di poter valutare l'anteriorità o la posteriorità dei diritti acquistati dai terzi.

Nel diritto previgente vi erano previsioni normative inerenti la decadenza dall'agevolazione identiche a quelle attuali, in quanto la decadenza dall'agevolazione (relativa ad atti preordinati alla "formazione" o all'"arrotondamento" della piccola proprietà contadina) era comminata nel caso in cui l'acquirente del fondo, prima del decorso di cinque anni ⁽⁹⁹⁾ dall'acquisto ⁽¹⁰⁰⁾, «alienasse volontariamente ⁽¹⁰¹⁾ il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessasse dal coltivarlo direttamente» (articolo 7, legge 6 agosto 1954, n. 604). Pertanto, si rende ancor oggi utilizzabile tutta l'elaborazione interpretativa in tema di decadenza svolta nel vigore della normativa previgente. E così:

a) per il caso dell'alienazione solamente parziale, ci si riferiva al disposto dell'articolo 6, legge 5 ottobre 1960 n. 1154, per il quale «nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza [...] opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto»; a questa previsione normativa pare tuttora potersi far riferimento, e ciò sia perché la legge n. 1154 del 1960 non è mai stata formalmente abrogata, sia perché la norma in questione pare espressione di un principio generale di proporzionalità tra un dato fatto e le conseguenze che esso provoca, sia

⁽⁹⁹⁾ Termine così stabilito (rispetto al previgente periodo decennale) dall'articolo 11, 1° comma, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228. Sulla decadenza da agevolazioni concesse agli acquisti di fondi anteriori all'entrata in vigore di tale norma, in caso di vendita dei fondi stessi prima del decennio dall'acquisto ma dopo un quinquennio, cfr. Circ. n. 63 del 26 novembre 2007; Circ. n. 25/E del 30 maggio 2011; nonché Cass., sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2060, in *Boll. trib.*, 2012, 140.

⁽¹⁰⁰⁾ Sul tema dell'individuazione del *dies a quo* nel caso (che era attuale quando gli acquisti di fondi agricoli venivano "finanziati" con l'intervento della Cassa per la Formazione della Proprietà Contadina, la quale acquistava il fondo dal proprietario e lo "rivendeva" all'agricoltore appunto con patto di riservato dominio) di acquisto con patto di riservato dominio (se cioè il termine decorra dalla data del contratto di vendita con riserva di proprietà o dalla data di pagamento dell'ultima rata e cioè dal giorno in cui si verifica l'effetto traslativo), cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 2691 dell'8 marzo 2000, *Divieto temporaneo di alienazione di terreno agricolo e individuazione del dies a quo nell'ipotesi di vendita con riservato dominio*, in *CNN Notizie* del 18 aprile 2000.

⁽¹⁰¹⁾ Occorre al riguardo rammentare che l'articolo 2, comma 4-bis, d.l. n. 194 del 2009, dispone espressamente la permanenza della vigenza dell'articolo 11, 2° comma, d.lgs. 18 maggio 2001 n. 228 (per il quale «La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto»); ma che, secondo Cass., sez. un., 28 marzo 2006, n. 7033, in *Immobili e proprietà*, 11 del 2006, 708, la vendita anteriore alla scadenza del termine in questione provoca bensì la decadenza dall'agevolazione, ma non la nullità del contratto.

perché non esiste nel diritto vigente un principio di necessaria conservazione dell'unitarietà del fondo acquistato con l'agevolazione in parola;

b) non ricorre il concetto di "alienazione" nel caso di:

b.1. morte del contribuente⁽¹⁰²⁾;

b.2. stipula di un contratto preliminare⁽¹⁰³⁾;

b.3. stipula di un contratto di divisione⁽¹⁰⁴⁾;

b.4. trasferimento coattivo (per espropriazione – ivi compreso il caso della cessione volontaria all'ente espropriante⁽¹⁰⁵⁾ – o in esito a un procedimento esecutivo)⁽¹⁰⁶⁾;

b.5. trasferimento intervenuto per effetto dell'esercizio del diritto di prelazione da parte di un avente diritto⁽¹⁰⁷⁾;

c) si ha invece "alienazione"⁽¹⁰⁸⁾ nel caso di stipula:

c.1. di un contratto di permuta⁽¹⁰⁹⁾;

⁽¹⁰²⁾ Cfr. in tal senso Cass., 16 gennaio 1992 n. 503, in *Giust. civ.*, 1992, I, 903.

Cfr. anche Ris. n. 260585 del 16 dicembre 1991, per la quale non si ha decadenza se l'acquirente muore ma la coltivazione sia proseguita da un erede che abbia la qualifica di coltivatore diretto.

Per Ris. n. 35/E/IV-8-859 del 22 dicembre 1994 si ha decadenza nel caso di morte dell'acquirente e impossibilità del coniuge superstite di continuare la coltivazione del fondo.

Cfr. però Cass., 16 marzo 2011, n. 6115, in *Boll. trib.*, 2011, 1735, per la quale «la decadenza opera anche nell'ipotesi di trasferimento della proprietà a titolo di donazione compiuto dal proprietario (nella specie a favore rispettivamente della nipote, per la nuda proprietà e della figlia, quanto all'usufrutto) in precario stato di salute che ne abbia poi comportato il decesso, in quanto la malattia che ha colpito il contribuente non incide sulla volontarietà dell'atto».

⁽¹⁰³⁾ Cfr. in tal senso Ris. n. 260504 dell'11 giugno 1991.

⁽¹⁰⁴⁾ Cfr. in tal senso Ris. n. 165/E del 23 ottobre 2001; secondo Comm. trib. prov. Bergamo, 21 marzo 1997, in *Vita not.*, 1997, 409 «poiché la divisione [...] ha effetti meramente dichiarativi, e non traslativi della proprietà, e non implica, affatto, "alienazione" del proprio diritto, deve escludersi che in caso di acquisto, con i benefici fiscali in favore della piccola proprietà contadina, di una porzione ideale di terreno, sia causa di decadenza dei benefici stessi».

⁽¹⁰⁵⁾ Cfr. in tal senso Ris. n. 260504 dell'11 giugno 1991.

⁽¹⁰⁶⁾ Cfr. in tal senso Comm. centr., 24 ottobre 1987, n. 7785, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 574; Cass., 21 luglio 1992, n. 8803, in *Fisco*, 1992, 11494; Ris. n. 260059 del 24 maggio 1991; Ris. n. 260128 del 24 maggio 1991.

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr. Comm. centr., 23 giugno 1982, n. 3167; Ris. n. 260585 del 16 dicembre 1991.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. Ris. n. 324/E del 30 luglio 2008, ove si afferma che «nella nozione di "alienazione" debba ricomprendersi qualunque trasferimento della proprietà del fondo, indipendentemente dalla causa giuridico-economica che lo determina».

⁽¹⁰⁹⁾ Secondo Ris. n. 325/E del 30 luglio 2008, «nella nozione di "alienazione" debba ricomprendersi qualunque trasferimento della proprietà del fondo, indipendentemente dalla causa giuridico-economica che lo determina» e quindi anche la cessione in permuta di un fondo acquistato con l'agevolazione, e ciò in linea con Cass., 9 aprile 1981, n. 2042, in *Rass. trib.*, 1981, II, 310; nonché con Cass., 10 aprile 2006, n. 8369, in *Big Suite*. Anche nella Ris.

c.2. di un contratto di donazione⁽¹¹⁰⁾;

d) si verte nel novero delle ipotesi di cessazione dalla “coltivazione” del fondo:

d.1. nel caso di insorgenza di una «grave malattia»⁽¹¹¹⁾;

d.2. nel caso in cui fabbricati, dapprima strumentali rispetto al loro uso agricolo, siano distolti dalla loro funzione di essere destinati «al ricovero del bestiame, al ricovero e alla custodia dei prodotti, delle sementi, dei concimi, dei mangimi e dei mezzi di coltivazione, alla prima lavorazione dei prodotti» (articolo 3, 1° comma, legge 5 ottobre 1960, n. 1154).

Occorre inoltre sottolineare che è tutt’oggi in vigore (per espressa previsione dell’articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009) la norma (di cui all’articolo 11, 3° comma, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228) per la quale non si incorre nella decadenza dai benefici in commento:

a) se l’acquirente, durante il predetto periodo di cinque anni dall’acquisto, «ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l’attività di imprenditore agricolo di cui all’articolo 2135 del codice civile»⁽¹¹²⁾;

n. 324/E del 30 luglio 2008 si afferma la ricomprensione della permuta nel concetto di “alienazione”.

Cfr. però Comm. trib. prov. Treviso, 25 giugno 2009, n. 67, in *Big Suite*, secondo cui «la permuta di parte dei terreni, precedentemente acquisiti con le agevolazioni della “piccola proprietà contadina”, avvenuta entro il termine prescrizionale ventennale, fa venire meno le agevolazioni fiscali laddove non sia rivolta all’arrotondamento della piccola proprietà contadina, ma sia dettata da meri motivi speculativi, od altri personali» (nel caso di specie, il contribuente aveva permutato parte dei terreni recentemente acquistati con altri di pari dimensioni e valore, al fine di rendere maggiormente agevolata l’attività agricola svolta; ad avviso della Commissione Tributaria Provinciale, l’alienazione che provoca la decadenza è esclusivamente quella finalizzata a una speculazione, anziché all’“arrotondamento” della piccola proprietà contadina).

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. in tal senso Cass., 9 ottobre 2006, n. 21671, in *Big Suite*.

⁽¹¹¹⁾ Cfr. in tal senso Ris. n. 260585 del 16 dicembre 1991.

⁽¹¹²⁾ Anteriormente (Ris. n. 35/E/IV-8-859 del 22 dicembre 1994) la compravendita tra padre e figlio era stata ritenuta una fattispecie di decadenza.

Cfr. Ris. n. 279 del 4 luglio 2008, secondo cui non si ha un caso di cessazione dalla “coltivazione” o dalla “conduzione” del fondo nell’ipotesi di concessione in affitto del fondo, prima del decorso del quinquennio, a una società di persone agricola, costituita tra lo stesso coltivatore/acquirente, il coniuge, i suoi parenti entro il terzo grado e/o affini entro il secondo grado, a patto che il concedente continui a coltivare direttamente il fondo acquistato con l’agevolazione in parola nella sua nuova qualità di socio della predetta società agricola.

Secondo la Ris. n. 455/E del 1° dicembre 2008, non si incorre in decadenza nel caso del conferimento del fondo in una società in accomandita semplice ove il conferente assuma la qualifica di accomandatario (e coltivi direttamente il fondo) e i soci siano familiari compresi nel seguente perimetro: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado.

b) «in tutti i casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore».

L'accertamento della decadenza dall'agevolazione in commento deve essere notificato al contribuente (argomentando queste conclusioni dall'articolo 76, 2° comma, TUR) entro il termine di decadenza (non sospensibile né interrompibile) di tre anni:

a) dal giorno di registrazione dell'atto al quale venne applicato il beneficio fiscale, se si tratta di un caso di assenza (alla data di stipula dell'atto agevolato) dei presupposti che consentono l'avvalimento dell'agevolazione;

b) dal giorno di verifica dell'evento (sopravvenuto alla stipula dell'atto al quale venne applicato il beneficio fiscale) che comporta la decadenza dall'agevolazione.

Una volta notificato l'accertamento della decadenza nel prescritto termine di decadenza, il credito dell'amministrazione può divenire «definitivamente accertato» (ad esempio, per mancata impugnazione o per effetto di una sentenza intervenuta nel giudizio promosso dal contribuente avverso l'avviso di accertamento); in dieci anni da tale definitivo accertamento si prescrive il diritto di credito dell'Amministrazione Finanziaria (articolo 78, TUR) ⁽¹¹³⁾.

Occorre infine porsi il tema se la verifica della decadenza debba essere oggetto di denuncia da parte del contribuente ai sensi dell'articolo 19, 1° comma, TUR, e cioè se si tratti di una fattispecie rientrante tra gli «eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta» (e, correlativamente, se la mancata denuncia comporti l'irrogabilità della inerente sanzione). La questione dovrebbe essere risolta nel senso che l'obbligo di denuncia vi è quando si tratti di un evento, non altrimenti conosciuto dall'Amministrazione Finanziaria, dal quale discenda un mero recupero di imposta (e non l'applicazione di sanzioni): quindi, quando l'evento è conosciuto dall'Amministrazione (come accade nel caso in cui la decaden-

Viceversa si incorre in decadenza (cfr. Ris. n. 227/E del 18 agosto 2009) se la società conferitaria è una società di capitali.

Per Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010, *Le disposizioni valesoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *CNN Notizie* del 23 febbraio 2011, lo stesso risultato si dovrebbe avere nell'ipotesi inversa, e cioè nell'ipotesi di acquisto del fondo da parte di una società e successiva sua assegnazione al socio coltivatore diretto o IAP.

⁽¹¹³⁾ Nel diritto previgente l'articolo 7, 5° comma, legge 6 agosto 1954, n. 604 (implicitamente abrogato dall'articolo 2, comma 4-bis, d.l. n. 194 del 2009), disponeva che l'azione di recupero dell'imposta dovuta a seguito di decadenza dall'agevolazione «si prescrive con il decorso di venti anni dalla data di registrazione dell'atto».

za dipende da un atto di compravendita presentato per la registrazione), non vi è obbligo di denuncia; se invece l'evento non è conosciuto dall'Amministrazione (come accade nel caso di cessazione della coltivazione del fondo), dovrebbe esservi obbligo di denuncia e, in caso di inadempimento, l'applicazione della correlativa sanzione.

2. – *Gli acquisti del proprietario del “maso chiuso”*

Come già osservato, l'articolo 1, 906° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208 (in vigore dal 1° gennaio 2016) ha dichiarato «soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ⁽¹¹⁴⁾ ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento» ⁽¹¹⁵⁾ gli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» (articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, in legge 26 febbraio 2010, n. 25) ⁽¹¹⁶⁾ qualora:

a) siano stipulati «a favore» di (cioè ne siano acquirenti i) «proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17»; e:

b) si tratti di terreni «da loro» (e cioè dai predetti proprietari di masi chiusi) «abituamente coltivati» ⁽¹¹⁷⁾.

L'espressione “maso chiuso” (*Geschlossener Hof*) designa la situazione (regolamentata principalmente dalla legge della Provincia di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17) per la quale, nella Provincia di Bolzano, alla morte

⁽¹¹⁴⁾ L'importo dell'imposta fissa di registro e dell'imposta fissa ipotecaria è stato stabilito in euro 200 dall'articolo 26, 2° comma, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128.

⁽¹¹⁵⁾ Si tratta inoltre di atti esenti dall'imposta di bollo: articolo 21, Tabella, allegato B, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 642. Questa norma è ritenuta applicabile (in tal senso cfr. Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, paragrafo 9.4) agli atti che beneficiano dell'agevolazione disposta dall'articolo 2, comma 4-*bis*, d.l. n. 194 del 2009, pur se in detto articolo 21 si fa testuale riferimento, agli «atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici» (espressione invero più confacente con l'agevolazione di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, che alla normativa di cui al predetto d.l. n. 194 del 2009).

Non sono disposte agevolazioni, invece, per le tasse ipotecarie, le quali, dunque, restano dovute nella misura ordinaria (cfr. in tal senso Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, paragrafo 9.4).

⁽¹¹⁶⁾ La vigenza di questa norma dopo il 31 dicembre 2013 (data con la quale sono state «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, ad opera dell'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) è espressamente sancita dal medesimo articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁽¹¹⁷⁾ La previsione menzionata nel testo alla lettera c) è stata introdotta dal predetto articolo 1, 906° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016.

del proprietario di un podere, il terreno non viene suddiviso fra gli eredi, ma viene trasferito a una sola persona (di solito, uno dei coeredi, detto “assuntore” o *Anerbe*), mentre gli altri coeredi hanno unicamente diritto a un compenso.

Il termine “maso” deriva dal latino *mansio*, mentre l’aggettivo “chiuso” si riferisce all’indivisibilità del podere in questione, stante la sua “unità agraria”.

La legislazione sul maso chiuso è finalizzata, in particolare, a impedire la polverizzazione dei fondi rustici e, con ciò, a stimolare un proficuo esercizio dell’agricoltura anche in zone svantaggiate a causa del terreno spesso impervio; inoltre, il ricorso all’assuntore ha come scopo l’individuazione del soggetto che abbia maggiori attitudini alla prosecuzione del lavoro di coltivazione del fondo.

La norma di cui all’articolo 1, 906° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208, è evidente conseguenza del fatto che, nel perimetro dell’abrogazione dei benefici fiscali, disposta dall’articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (il quale ha dichiarato «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso vigenti al 31 dicembre 2013), è inevitabilmente da ricomprendere anche la disciplina secondo cui per i «trasferimenti di immobili agricoli e relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in maso chiuso di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, effettuati tra vivi o *mortis causa* ad acquirenti che nell’atto o con dichiarazione separata si impegnino a condurre direttamente il maso per dieci anni» (articolo 5-*bis*, 3° comma, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228) era disposta l’applicazione delle norme di cui all’articolo 5-*bis*, 1° e 2° comma, legge 31 gennaio 1994, n. 97, vale a dire: (i) l’esenzione dall’applicazione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo (nonché da «ogni altro genere» di imposta); (ii) la previsione secondo cui la violazione dell’obbligo di coltivazione diretta per dieci anni era sanzionata con l’obbligo di versare, oltre «alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50 per cento delle imposte dovute».

3. – I piani di ricomposizione fondiaria

I piani di ricomposizione fondiaria ⁽¹¹⁸⁾ sono iniziative adottate da enti pubblici territoriali al fine di sollecitare l’accorpamento dei fondi

⁽¹¹⁸⁾ Cfr. Francario, *Riordinamento fondiario e bonifica*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, 7, Torino 2005, 503; Ferrucci, *Riordinamento della proprietà rurale*, in *D. disc. priv., sez. civ., Agg.*, I, Torino 2000, 656; Giuffrida, *Ricomposizione fondiaria*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 578.

agricoli (e di rimediare, così, al loro eccessivo frazionamento, causato, in special modo, da vicende ereditarie) con lo scopo di favorire lo svolgimento dell'attività agricola su fondi di adeguate dimensioni e di evitare che la produttività delle aziende agricole sia minata dalla ridotta estensione dei terreni sui quali esse sono esercitate, in quanto l'utilizzo di superfici troppo esigue non si rende idoneo allo sviluppo di strutture produttive competitive.

I piani di ricomposizione fondiaria mirano, dunque, da un lato, a rimediare, da un lato, alla "polverizzazione" della proprietà dei fondi agricoli e, d'altro lato, alla loro "frammentazione", termine con il quale si indica il fatto che singole unità produttive siano formate da appezzamenti di terreno appartenenti allo stesso proprietario, ma separati l'uno dall'altro da appezzamenti appartenenti ad altri proprietari.

Anteriormente al 1° gennaio 2014, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli (e relative pertinenze, compresi i fabbricati rurali) che fosse intervenuto in attuazione di «piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane» beneficiava dell'esenzione dall'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo (nonché da «ogni altro genere» di imposta), ai sensi dell'articolo 5-*bis*, 9° comma, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228; e dell'articolo 5-*bis*, 1° comma, legge 31 gennaio 1994, n. 97.

Questa agevolazione è cessata con il 31 dicembre 2013 per effetto del già menzionato articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il quale ha dichiarato «soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso vigenti al 31 dicembre 2013.

L'agevolazione è stata dunque riproposta dall'articolo 1, 57° comma, legge 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dal 1° gennaio 2016, ove si dispone che «tutti gli atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo».

La norma agevolativa pertanto non concerne l'imposta sul valore aggiunto né le tasse ipotecarie, le quali rimangono disciplinate dalla loro normativa "ordinaria".

4. – *Le agevolazioni non più vigenti*

Come già ripetutamente osservato, l'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha dichiarato «soppresse tutte le esenzioni e le agevo-

lazioni tributarie» relative a trasferimenti immobiliari a titolo oneroso vigenti al 31 dicembre 2013.

Nell'ambito di questa abrogazione sono pertanto da ricomprensere⁽¹¹⁹⁾:

a) l'agevolazione per il "compendio unico generale" (vale a dire, in zone diverse da quelle montane), di cui all'articolo 5-*bis*, 2° comma, d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (che consisteva nell'esenzione dall'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo);

b) l'agevolazione per il "compendio unico montano", di cui all'articolo 5-*bis*, 1° comma, legge 31 gennaio 1994, n. 97 (che consisteva nell'esenzione dall'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo);

c) l'agevolazione per i trasferimenti a favore di giovani agricoltori, di cui all'articolo 14, 5° comma, legge 15 dicembre 1998, n. 441 (che consisteva nella riduzione dell'imposta di registro al 75 per cento);

d) l'agevolazione per l'acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali, di cui all'articolo 7, 4° comma, legge 27 dicembre 1977, n. 984 (che consisteva nell'applicazione dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria in misura fissa);

e) l'agevolazione inerente i trasferimenti di terreni montani, di cui all'articolo 9, 2° e 3° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 (che consisteva nell'applicazione dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria in misura fissa e nell'esenzione dall'imposta catastale)⁽¹²⁰⁾;

f) l'agevolazione inerente la sistemazione di fondi rustici mediante permuta o rettifica di confini (di cui all'articolo 9, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (che consisteva nella riduzione alla metà delle imposte dovute);

g) l'agevolazione inerente l'esercizio dei diritti di prelazione e riscatto di cui all'articolo 8, legge 26 maggio 1965, n. 590, di cui all'articolo 25, 4° comma, legge 26 maggio 1965, n. 590 (che consisteva nella esenzione da ogni imposta).

dott. ANGELO BUSANI

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. in tal senso Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 (paragrafo 9.4).

⁽¹²⁰⁾ L'abrogazione delle agevolazioni elencate alle lettere e), f) e g) non è menzionata nell'elenco delle agevolazioni abrogate dall'articolo 10, 4° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, contenuto nella Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 (paragrafo 9.4).