

LA TASSAZIONE DEI TERRENI AGRICOLI

(aggiornato al 1 gennaio 2022)

1. La tassazione ordinaria

Per la registrazione di atti comportanti il trasferimento di terreni agricoli (a favore di soggetti che non rivestano la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale) trova applicazione la disciplina dettata dall'art. 1, tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nel testo così come modificato, con decorrenza dal 1 gennaio 2014, dall'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 e s.m.i., e così come successivamente ulteriormente modificato, con decorrenza dal 1 gennaio 2016, dall'art. 1, comma 905, legge 28 dicembre 2015 n. 208 (*Legge stabilità per il 2016*), disciplina riassunta nella tabella che segue:

Imposta Registro (in caso di acquisto da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli a titolo professionale)	15%
Imposta Registro (in caso di acquisto da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo professionale che non si avvalgono delle agevolazioni ex legge 25/2010)	9%
Imposta Registro in caso di costituzione di servitù a carico di terreni agricoli	9%
Imposta di trascrizione	€. 50,00
Imposta catastale	€. 50,00
Imposta di bollo	esente

La Legge di stabilità per il 2016 ha modificato l'aliquota applicabile ai trasferimenti di terreni agricoli portandola dal 12% al 15%

Per l'Agenzia delle Entrate (Risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 7 del 24 giugno 2020) l'aliquota del 15% per espressa disposizione normativa (art. 1, c. 3, Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR. 131/1986) riguarda i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti **diversi** dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli a titolo professionale, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale. Dalla lettura a contrario di detta disposizione se ne ricava che i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di coltivatori diretti e di imprenditori agricoli a titolo professionale, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, in assenza della richiesta delle agevolazioni di cui all'art. 2, comma 4 bis, decreto-legge 30 dicembre 2009 n. 194, nel testo modificato con la legge di conversione in data 26 febbraio 2010 n.

25 sono soggetti all'imposta di registro del 9%, prevista per "gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere" ai sensi dell'art. 1, comma 1, tariffa parte prima, allegata al DPR. 131/1986Il regime fiscale illustrato nella tabella che precede si applica ai soli TERRENI AGRICOLI ossia ai terreni che siano classificati come tali dai vigenti strumenti urbanistici (tale qualifica può essere agevolmente accertata attraverso il certificato di destinazione urbanistica che deve essere allegato, a pena di nullità, ad ogni atto traslativo a titolo oneroso). Non si applica pertanto a terreni che benché non suscettibili di utilizzazione edificatoria non ricadono in zona espressamente classificata come "agricola".

Il regime fiscale relativo ai "terreni agricoli" si applica anche ai "fabbricati rurali" se trasferiti unitamente ai terreni agricoli e se funzionalmente posti al servizio della coltivazione dei terreni, in relazione a quanto disposto dall'art. 23 del DPR. 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) ("*le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio ed ornamento sono destinate*"); si rammenta che, in ogni caso, i fabbricati rurali, anche se costituiscono pertinenze di fondi agricoli, debbono necessariamente essere censiti al Catasto dei fabbricati.

L'applicabilità dell'imposta di registro con l'aliquota del 9% nel caso di **servitù** a carico di terreni agricoli è stata riconosciuta dall' Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 4/E del 15 gennaio 2021 (con detta risoluzione l'Agenzia, preso atto dell'indirizzo assunto in materia dalla Cassazione in ripetute pronunce, ha dichiarato superate le indicazioni già contenute nella Risoluzione n. 92 del 22 giugno 2000 riprese nella Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 che invece sancivano l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota del 15%).

2. La tassazione agevolata per l'agricoltura (legge 25/2010)

Per la registrazione di atti comportanti il trasferimento di terreni agricoli (e relative pertinenze) a favore di soggetti (persone fisiche o società agricole) che rivestano:

- **la qualifica di coltivatore diretto** (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale)
- **la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)** (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale)

si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta di registro (nel caso di cessione avente per oggetto terreni di valore economico non superiore ad €. 5.000,00)	Esente (regime temporaneo applicabile sino al 31 dicembre 2021)
Imposta di trascrizione	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Esente (art. 21 Tabella all."B" al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642)

2.1 La fonte normativa:

Il regime agevolato per l'agricoltura è stato introdotto, con decorrenza 28 febbraio 2010, dall'art. 2 comma 4 bis decreto legge 30 dicembre 2009 n. 194, nel testo modificato con la legge di conversione in data 26 febbraio 2010 n. 25, entrata in vigore il 28 febbraio 2010 (di seguito "la legge 25/2010") che così dispone:

*«4-bis. Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (e fino al 31 dicembre 2010), gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, **iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni. All'onere derivante dall'attuazione del presente comma, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2010, si provvede mediante utilizzo delle residue disponibilità del fondo per lo sviluppo della meccanizzazione in agricoltura, di cui all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato»*

Il successivo art. 1 comma 41 della legge di stabilità per il 2011 (legge 13 dicembre 2010 n. 220)¹ ha, invece, disposto la soppressione dalla norma sopra riportata delle parole "e fino al 31 dicembre 2010", rendendo così definitivo il regime agevolativo per l'agricoltura. Con la legge 220/2010 la disciplina delle agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli è divenuta una disciplina "a regime" (si rammenta, al riguardo, che, in precedenza, le agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli erano previste per i coltivatori diretti nel caso di formazione ed arrotondamento della piccola proprietà contadina. La relativa disciplina era dettata dalla legge 6 agosto 1954 n. 604. Si trattava peraltro di una disciplina "provvisoria", mai entrata a regime, e la cui applicazione veniva di volta (negli ultimi tempo di anno in anno) prorogata. Detta disciplina agevolativa venne, poi, per effetto del dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dal dlgs. 27 maggio 2005 n. 101, estesa anche all'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) nonché alla società agricola (di persone, cooperative, e di capitali, anche a scopo consortile) qualificabile imprenditore agricolo a titolo professionale o coltivatrice diretta).

DA SEGNALARE: L'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, d.l. 12 settembre 2013 n. 104, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro, di seguito TUR), ha semplificato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi, prevedendo, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni relative agli atti e trasferimenti suddetti previste

¹ Art. 1 comma 41 legge 13 dicembre 2010 n. 220 (pubblicata in G.U. n. 297 del 21 dicembre 2010 - Suppl. Ordinario n. 281): "Al comma 4bis, primo periodo, dell'articolo 2 del decreto legge 30 dicembre 2009 n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010 n. 25, concernente le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina, le parole "e fino al 31 dicembre 2010" sono soppresse".

anche da leggi speciali. Anche le agevolazioni per l'agricoltura, pertanto, sulla base del testo originario dell'art. 10, c. 4, dlgs 23/2011, erano destinate a venir meno con decorrenza 1 gennaio 2014. Sennonché l'art. 1, c. 608, legge 27 dicembre 2013 n. 147 (legge stabilità per il 2014), ha modificato la suddetta norma del dlgs 23/2013, prevedendo un'eccezione alla soppressione "lineare" delle agevolazioni tributarie dalla stessa prevista, mantenendo così in vigore le agevolazioni per l'agricoltura di cui alla legge n. 25/2010.

La **legge di stabilità per il 2016** (L. 208/2015) ha apportato ulteriori modifiche alla disciplina in tema di agevolazioni per l'agricoltura; in particolare detta legge prevede:

- l'applicabilità delle suddette agevolazioni anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati (art.1, c. 906, L. 208/2015);
- l'applicabilità delle suddette agevolazioni anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta di soggetti che rivestono la qualifica di coltivatore diretto (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale) ovvero la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale), purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi con gli stessi (art. 1, c. 907, L. 208/2015).

Per **l'anno 2021**, al fine di facilitare il processo di ricomposizione fondiaria, anche nella prospettiva di una maggiore efficienza produttiva nazionale, l'art. 1, comma 41, legge 30 dicembre 2022 n. 178 ha stabilito che agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, di **valore economico inferiore o uguale a 5.000 euro**, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, non si applica l'imposta di registro fissa, di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

2.2 I presupposti di applicazione delle agevolazioni per l'agricoltura

La legge 25/2010 in relazione al regime fiscale agevolato per l'agricoltura:

- ha fissato i **presupposti soggettivi** (deve trattarsi di trasferimenti a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale)
- ha fissato i **presupposti oggettivi** (deve trattarsi di atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti ovvero di operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA))
- ha fissato i **presupposti di decadenza** (si decade se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, i beneficiari alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente)
- ha fatto salve espressamente le disposizioni dell'art. 11, commi secondo e terzo, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni

Nulla, invece, ha detto la legge 25/2010 circa i suoi rapporti con la legge 6 agosto 1954, n. 604 che, sino a tutto il 31 dicembre 2009, per effetto di successive reiterate proroghe, aveva disciplinato le condizioni e le modalità per fruire delle cd. "agevolazioni fiscali per la formazione e

l'arrotondamento della piccola proprietà contadina" ossia delle agevolazioni previste per gli acquisti di terreni agricoli da parte di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli a titolo professionale (per questi ultimi per effetto del rinvio disposto dall'art. 1 quarto comma dlgs 29 marzo 2004 n. 99); di tale legge, infatti, non ne vengono richiamate le disposizioni ma non ne viene neppure sancita l'espressa abrogazione. All'indomani dell'entrata in vigore della legge 25/2010 era sorto, pertanto, il dubbio se dovevano ancora trovare applicazione le disposizioni della suddetta legge 604/1954 che non fossero in aperto contrasto con quanto disposto dalla legge 25/2010 e che riguardassero aspetti non disciplinati dalla nuova normativa (ad esempio le disposizioni relative alle condizioni per accedere alle agevolazioni ed alla procedura per la verifica di dette condizioni), dubbio fondato:

- da un lato sulla circostanza che la legge 25/2010 non si è limitata a prorogare le "agevolazioni P.P.C." come le leggi precedenti ma ha dettato una nuova disciplina "autosufficiente"
- dall'altro sulla circostanza che la legge 25/2010 esordisce con l'inciso "*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina*" inciso da taluni interpretato come espressione della volontà del legislatore di subordinare l'applicabilità anche delle agevolazioni previste dalla nuova legge alla formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina (la cui disciplina è per l'appunto dettata dalla legge 604/1954)²

La Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato (studio 49-2010T del 26 marzo 2010) si è pronunciata nel senso di un'autonomia disciplinare de la legge 25/2010 con conseguente cessata applicabilità della disciplina della legge 604/1954 ("*si giustifica ampiamente .. la soluzione ... secondo cui deve considerarsi interrotto il legame con le regole vigenti fino al 31 dicembre 2009*")³

2.3 La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 17 maggio 2010:

A dipanare i dubbi sorti all'indomani dell'entrata in vigore de la legge 25/2010 è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010: per l'Agenzia delle Entrate deve ritenersi che la legge 25/2010 non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una autonoma disciplina che trova applicazione solo per gli atti stipulati a decorrere dal 28 febbraio 2010.

A conferma di tale assunto l'Agenzia delle Entrate osserva:

- che la legge 25/2010 definisce in maniera puntuale e, per alcuni aspetti, innovativa rispetto alla disciplina dettata dalla legge n. 604 del 1954, i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari per l'accesso al regime agevolato della piccola proprietà contadina;
- che dal quadro normativo delineato, si evince, quindi, che esistono delle sostanziali divergenze tra il sistema definito dalla legge 25/2010 e quello originariamente dettato dalla legge n. 604 del 1954;
- che nonostante la formulazione letterale della legge 25/2010 che testualmente prevede un

² Da notare che anche nella legge 220/2010 che ha reso definitivo il regime agevolativo in commento, nel fare riferimento alla legge 25/2010 si parla di legge "*concernente le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina*"

³ C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 - estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: "*Può quindi ritenersi che la formulazione del cennato comma 4-bis, unita alla presenza dell'art.21 della Tabella Allegato B al d.p.r. 642/1972, sia in grado di autorizzare una soluzione interpretativa indipendente dal collegamento con le disposizioni sulla PPC, senza essere costretti ad enfatizzare l'incipit ("Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina..."), cui può attribuirsi, come anticipato, il più limitato valore di introduzione di un trattamento agevolato per l'agricoltura ancora consistente nelle imposte fisse di registro ed ipotecaria, benché disancorato dal passato riguardo ai presupposti. Si giustifica ampiamente, in questo modo, la soluzione che sta alla base delle prime note secondo cui deve considerarsi interrotto il legame con le regole vigenti fino al 31.1.2009.*"

intervento "agevolativo per la piccola proprietà contadina", si ritiene che con la disposizione in commento, il legislatore abbia inteso rimodulare la disciplina agevolativa in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello IAP.

In conclusione a parere dell'Agenzia delle Entrate:

- non è più richiesta, per fruire delle agevolazioni, la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge 604/1954 (quali l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente dei fondi rustici oltre un ettaro)
- viene, di conseguenza, meno anche la necessità della certificazione di cui all'art. 3 della legge 604/1954, da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei suddetti requisiti
- per accedere alle agevolazioni, in base alla nuova norma, per l'individuazione dei beneficiari assume primaria rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS mentre per l'individuazione dell'oggetto agevolabile risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

2.4 I beneficiari:

Le agevolazioni per l'agricoltura ex legge 25/2010 si applicano:

- a) al coltivatore diretto;
- b) all'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)
- c) alla società agricola qualificabile I.A.P.
- d) alla società agricola qualificabile "coltivatrice diretta"

Le agevolazioni per l'agricoltura ex legge 25/2010 si applicano, **con decorrenza dal 1 gennaio 2016** (per effetto delle modifiche apportate dalla legge 28 dicembre 2015 n. 208) anche:

- ai proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, in caso di trasferimento a titolo oneroso a loro favore di terreni agricoli dagli stessi abitualmente coltivati e relative pertinenze (art.1, c. 906, L. 208/2015);
- al coniuge o ai parenti in linea retta di soggetti che rivestono la qualifica di coltivatore diretto (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale) ovvero la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale), purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi con gli stessi (art. 1, c. 907, L. 208/2015).

NOTA BENE: limitatamente al triennio 2018-2020 agli imprenditori agricoli professionali (I.A.P.) **sono equiparati** i giovani di età compresa tra i **diciotto e i quarant'anni**, anche organizzati in forma associata, che non siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su terreni agricoli che abbiano stipulato, con imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile o con coltivatori diretti, di età superiore a sessantacinque anni o, comunque, già pensionati, un **contratto di affiancamento**. Il contratto di affiancamento, da allegare al piano aziendale da presentare all'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA) e che può prevedere un regime di miglioramenti fondiari anche in deroga alla legislazione vigente, impegna da un lato l'imprenditore agricolo o il coltivatore diretto a trasferire al giovane affiancato le proprie competenze nell'ambito delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile; dall'altro il giovane imprenditore agricolo a contribuire direttamente alla gestione, anche manuale, dell'impresa,

d'intesa con il titolare, e ad apportare le innovazioni tecniche e gestionali necessarie alla crescita d'impresa. L'affiancamento non può avere durata superiore ai tre anni. Il contratto di affiancamento comporta in ogni caso la ripartizione degli utili di impresa tra il giovane e l'imprenditore agricolo, in percentuali comprese tra il 30% ed il 50% a favore del giovane imprenditore. Il contratto può stabilire il subentro del giovane imprenditore agricolo nella gestione dell'azienda ed in ogni caso prevede le forme di compensazione del giovane imprenditore in caso di conclusione anticipata del contratto. Al giovane imprenditore è garantito in caso di vendita, per i sei mesi successivi alla conclusione del contratto, un diritto di prelazione con le modalità di cui all'articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590 (art. 1, commi 119 e 120, legge 27 dicembre 2017 n. 205)

a) il coltivatore diretto

Definizione: E' coltivatore diretto, giusta la definizione di cui all' art. 31, L. 26 maggio 1965, n. 590, il soggetto che si dedica manualmente ed abitualmente alla coltivazione dei terreni e all'allevamento del bestiame, purché la forza del lavoro del coltivatore e dei famigliari che con lo stesso collaborano non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell'azienda agricola

Condizione per fruire delle agevolazioni: è sufficiente la sola iscrizione presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Non necessitano invece tutte le altre condizioni in precedenza richieste per accedere alle agevolazioni P.P.C. ossia:

- il non aver venduto nel biennio precedente all'acquisto fondi rustici o terreni agricoli di superficie superiore ad un ettaro (con tolleranza del 10%);

- l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della proprietà contadina in relazione anche alla capacità lavorativa del coltivatore e del suo nucleo familiare (es. distanza dal centro aziendale, superficie oggetto di acquisto tecnicamente ed economicamente congrua, ecc.);

Come già ricordato l'art. 1, c. 907, L. 208/2015 ha esteso le agevolazioni in commento anche al coniuge o ai parenti in linea retta di soggetti che rivestono la qualifica di coltivatore diretto (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale) ovvero la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale), purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi con gli stessi. Si ritiene che per tali soggetti non sia necessaria l'iscrizione alla gestione previdenziale ed assistenziale per accedere alle agevolazioni. Tale opinione ha trovato autorevole conferma da parte della Agenzia delle Entrate (Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 susseguente a Telefisco 2016) ove si afferma che *"in considerazione del dettato normativo deve ritenersi che per il coniuge e i parenti in linea retta l'iscrizione alla gestione previdenziale ed assistenziale non sia necessaria per l'accesso alle agevolazioni in parola. Resta ferma, tuttavia, l'applicazione delle cause di decadenza dall'agevolazione previste dall'art. 2 comma 4bis D.L. 184/2009 e pertanto si decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto qualora, prima che sino trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di trasferimento, vengano alienati volontariamente i terreni ovvero venga cessata la coltivazione degli stessi."*

b) l'imprenditore agricolo a titolo professionale (I.A.P.)

Definizione: ai sensi dell'art. 1, co. 1, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 così come modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, è "imprenditore agricolo professionale" (I.A.P.) colui il quale:

- è in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999;
- dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ricava dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

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 sopra, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. 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.

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui sopra sono ridotti al 25%.

Le Regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti per la qualifica di I.A.P..

Condizione per fruire delle agevolazioni: è necessaria l'iscrizione presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Le agevolazioni suddette si applicano anche ai soggetti, persone fisiche che, pur non in possesso dei requisiti prescritti dalla legge, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla regione competente e si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. (i cd. "aspiranti I.A.P."). Infatti deve ritenersi tuttora applicabile, in quanto non risulta abrogata espressamente né risulta incompatibile e quindi abrogata tacitamente dalla legge 25/2010, la disciplina dettata dall'art. 1 comma 5 ter del dlgs. 99/2004 così come modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, che così dispone: *"Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS".* Entro 24 mesi dalla presentazione dell'istanza (salvo diverso termine stabilito dalla Regione) il soggetto deve risultare in possesso dei requisiti richiesti a pena di decadenza dai benefici conseguiti (art. 1 comma 5ter dlgs 99/2004 e s.m.i.)⁴. Anche per gli "aspiranti I.A.P.", peraltro, non si può prescindere dalla iscrizione nell'apposita gestione dell'INPS. Al riguardo, si segnala, che l'INPS, con propria Circolare n. 48 del 24 marzo 2006, ha chiarito che è possibile effettuare l'iscrizione con riserva alla gestione previdenziale I.A.P., allegando, alla documentazione, la certificazione comprovante la presentazione della domanda di riconoscimento della qualifica professionale alla Regione.

c) la società agricola qualificabile I.A.P.

⁴ In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: *"Nulla di nuovo si segnala per l'aspirante IAP di cui all'art. 1 comma 5-ter del d.lgs. n.99/2004, cui spetta lo stesso trattamento dell'IAP secondo la regola generale (qui non derogata) portata dal menzionato comma 5-ter, Né si può dubitare della spettanza all'aspirante IAP, a causa di una ipotetica sua esclusione dovuta al riferimento diretto all'IAP nel corpo della previsione agevolativa. E non se ne può dubitare perché la disposizione della L. n.25/2010 non si preoccupa di disciplinare che cosa debba intendersi per IAP, così lasciando libero campo all'applicazione di tutto il sistema portato dal d.lgs. 99/2004."*

Definizione: sono società agricole le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione "società agricola";
- il cui statuto preveda, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

(art. 2 co. 1 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

A loro volta, le società il cui statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c, sono considerate "imprenditori agricoli professionali" se in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone qualora almeno un socio ("il soggetto qualificante") sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella s.a.s. tale qualifica deve riferirsi al socio accomandatario);
- nel caso di società cooperative e di società di capitali qualora almeno un amministratore ("il soggetto qualificante") che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. (art. 1 co. 3 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata dall'amministratore ad una sola società (art. 1, co. 3-bis, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101). Questa specifica limitazione, peraltro, si ritiene applicabile solo alle società di capitali ed alle cooperative. La norma, infatti, fa riferimento, per quanto riguarda il soggetto qualificante che non può apportare la sua qualifica di I.A.P. a più società, all'"amministratore" e non anche al "socio". E solo nelle società di capitali e nelle cooperative il soggetto qualificante è per l'appunto l'amministratore (che, peraltro, deve essere anche socio nelle cooperative). Pertanto lo stesso soggetto potrebbe apportare la qualifica di I.A.P. a più società se si tratta di società di persone (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice). In questo senso si è pronunciata anche l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna (risposta ad interpello 909-216/2006, prot. 909-32505/2006 del 20 luglio 2006) a detta della quale il limite posto dall' art. 1, co. 3-bis, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 riguarda esclusivamente la qualifica di IAP e le sole società di capitali. Nello stesso senso anche Cass. 30 aprile 2020 n. 8430.

Condizione per fruire delle agevolazioni: è necessario che il "**soggetto qualificante**" sia iscritto presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Si fa presente che la legge 25/2010 ha espressamente richiamato e confermato la disposizione dell'art. 2 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101 relativo alle "società agricole"

d) la società agricola qualificabile "coltivatrice diretta"

Definizione: sono società agricole le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione "società agricola";
- il cui statuto preveda, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

(art. 2 co. 1 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

A loro volta, sono qualificabili come “società coltivatrici dirette” le società agricole in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia coltivatore diretto iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“il soggetto qualificante”);
- nel caso di società di capitali qualora almeno un amministratore sia coltivatore diretto iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“il soggetto qualificante”);
- nel caso di società cooperative almeno un amministratore/socio sia coltivatore diretto iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“il soggetto qualificante”).

(art. 2 co. 4bis D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

Condizione per fruire delle agevolazioni: è necessario che il “soggetto qualificante” sia iscritto presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

La disposizione dell’art. 2, co. 4-bis del D.Lgs. 99/2004 che escludeva che le agevolazioni, se richieste dalla società, potessero essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore, è stata soppressa dall’art. 1, co. 1096 della L. 27 dicembre 2006, n. 296. Con tale disposizione è stato, pertanto, eliminato il differente trattamento riservato al “soggetto qualificante” coltivatore diretto rispetto al “soggetto qualificante” I.A.P. (per il quale non erano previste limitazioni di carattere personale).

Si fa presente che la legge 25/2010 ha espressamente richiamato e confermato la disposizione dell’art. 2 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101 relativo alle “società agricole”

2.5 Modalità redazionali: non essendo più previsto l’obbligo di certificare la propria condizione al fine di accedere alle agevolazioni per l’agricoltura, sarà sufficiente che i soggetti interessati (compresi i “soggetti qualificanti”), nel richiedere l’applicazione di dette agevolazioni, dichiarino in atto:

- di rivestire la qualità di coltivatore diretto, di I.A.P. (o di “aspirante I.A.P.”)
- di essere regolarmente iscritti alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l’INPS

Sarà, poi, compito dell’agenzia delle Entrate, compiere tutte le verifiche ritenute a tal fine necessarie.⁵

Pertanto il riconoscimento delle agevolazioni non è più subordinata alla esibizione della certificazione dell’Ispettorato provinciale agrario competente e di cui all’art. 3 della legge 604/1954.

2.6 I trasferimenti agevolati:

La legge 25/2010 ha stabilito che le agevolazioni per l’agricoltura si applicano agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti.

⁵ In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: “Quanto alla questione della prova del possesso dei requisiti, soggettivi e previdenziali, la mancanza di regole che la impongano comporta che essi vadano solamente esposti nell’atto (poiché il notaio che registra telematicamente deve liquidare le imposte sulla base delle risultanze dell’atto stesso), salva verifica da parte dell’Agenzia delle Entrate (così come avviene in altre ipotesi analoghe: v. Circ. n. 85 prot. n. 260574 del 21 dicembre 1990, relativa all’agevolazione per i territori montani) “

Le agevolazioni per l'agricoltura pertanto, trovano applicazione per tutti quegli atti che possano qualificarsi come atti traslativi a titolo oneroso quali ad esempio:

- la compravendita
- la permuta
- la costituzione di rendita
- il vitalizio alimentare
- la datio in solutum
- la transazione
- il conferimento in società
- l'assegnazione da società a seguito di liquidazione o recesso o esclusione
- la cessione o il conferimento in società di aziende comprendenti terreni agricoli
- i decreti di trasferimento a seguito di procedura esecutiva

Deve ritenersi che le agevolazioni in commento siano applicabili sia nel caso di trasferimento della piena proprietà che nel caso di trasferimento del **diritto di usufrutto**, non facendo la norma distinzioni di sorta circa la natura del diritto alienato. In questo senso si è pronunciata la Commissione Tributaria Provinciale di Terni (sent. n. 124/1/2012 del 27 luglio 2012); per i giudici di Terni la nozione di "trasferimento" contenuta nella legge 25/2010 non può essere associata esclusivamente alla piena proprietà degli immobili, dovendosi ritenere che il "trasferimento" previsto dalla norma in esame trovi la sua ragion d'essere nel favorire la formazione della piccola proprietà contadina. Il trasferimento del diritto di usufrutto consente quindi il soddisfacimento della finalità per la quale è stata concepita l'agevolazione prevista dalla legge 25/2010.

Deve ammettersi l'applicabilità delle agevolazioni di cui trattasi anche nel caso di trasferimento della **nuda proprietà**: in questo senso (con riguardo alle previgenti agevolazioni P.P.C.) si è espressa la Corte di Cassazione con sentenza n. 26394 del 5 dicembre 2005, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto che "le agevolazioni a favore della PPC spettano al coltivatore diretto che acquisti la sola nuda proprietà del terreno da lui coltivato atteso che la nozione di "atti inerenti la formazione della PPC" è comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, purchè l'acquisto avvenga da chi si dedichi abitualmente alla coltivazione"; le stesse conclusioni alle quali era giunta la Cassazione in passato per la P.P.C., ben possono, ora, essere invocate per le agevolazioni ex legge 25/2010,

Si è posto il problema, invece, dell'applicabilità delle agevolazioni in oggetto **all'atto costitutivo di un diritto di superficie** (fattispecie quest'ultima che si è venuta sempre più diffondendo nella prassi con l'affermarsi degli impianti di produzione di energia alternativa, anche per finalità connesse alla conduzione dell'azienda agricola). La norma agevolativa non sembra porre limiti all'oggetto dell'acquisto agevolato; infatti la stessa stabilisce che il trattamento fiscale di favore si applica "agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze" senza, peraltro, precisare quale debba essere necessariamente il diritto oggetto di trasferimento, che ben può consistere nella proprietà ovvero in un altro diritto reale di godimento che consenta all'acquirente di disporre del bene. Peraltro, è da segnalare che, parere contrario alla soluzione proposta, è stato espresso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Generale dell'Emilia Romagna; chiamata a pronunciarsi sulla questione, detta Direzione, con parere 909-47106/2010 del 24 settembre 2010, da un lato, ha negato che l'atto costitutivo di superficie possa godere delle agevolazioni previste dall'art. 2, comma 4bis, D.L. 194/2009, dando dell'espressione "trasferimento a titolo oneroso di terreni"

un'interpretazione restrittiva, mentre, dall'altro, ha ammesso che lo stesso atto possa fruire dell'aliquota agevolata di cui all'art. 1, nota I, Tariffa Parte Prima allegata al DPR. 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) che invece riguarderebbe anche atti diversi da quelli traslativi in senso stretto.

E' dubbio se le agevolazioni in commento possano trovare applicazione in caso di **usucapione**, trattandosi di un acquisto a titolo originario, non riconducibile alla categoria degli *"atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze"* cui ora fa espresso riferimento la legge 25/2010. Tuttavia se si tiene conto, che sia la Corte di Cassazione (sentenza 16 giugno 2010 n. 14520) che l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 77/E dell'8 novembre 2013) hanno ritenuto applicabili all'usucapione le previgenti agevolazioni per la P.P.C., benchè le sentenze dichiarative dell'usucapione non rientrassero tra gli atti espressamente previsti dal legislatore per accedere a dette agevolazioni, si può ben ritenere che anche le agevolazioni ex legge 25/2010 possano ora trovare applicazione in caso di usucapione; valgono, anche per le agevolazioni ex legge 25/2010, le medesime argomentazioni utilizzate dalla Cassazione nella succitata sentenza del 16 giugno 2010: *"alla lettera della norma supplisce, invero la ratio legis, ravvisabile, inequivocabilmente nell'intenzione del legislatore di favorire gli atti posti in essere per la formazione della piccola proprietà contadina ... Ne consegue che in via di interpretazione costituzionalmente orientata l'agevolazione fiscale in discussione deve ritenersi applicabile anche all'acquisto per usucapione giudizialmente accertata di un fondo rustico."*

E' pure dubbio se possa fruire del trattamento fiscale agevolato anche l'acquirente di un fondo agricolo **che risulti affittato a terzi**. Dubbio che si fonda sulla circostanza che l'acquirente non potrebbe destinare, da subito, il fondo acquistato alla coltivazione (e tra i requisiti per non decadere dalla agevolazione vi è la continuazione nella coltivazione diretta del fondo da parte dell'acquirente). Si ritiene che l'esistenza di un contratto di affitto non sia di ostacolo alla fruizione del trattamento di favore, non ponendo la norma, quale condizione, per accedere delle agevolazioni in questione, la immediata materiale disponibilità del fondo. E' chiaro che, una volta venuto a cessare l'affitto in corso, l'acquirente, ottenuta la disponibilità del terreno, non potrà cessarne la coltivazione nei cinque anni dall'acquisto, pena la decadenza dalle agevolazioni. In questo senso (con riguardo alla agevolazioni P.P.C., ma con argomentazioni che possono valere anche per le agevolazioni ora in vigore) la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sentenza 62 del 28 febbraio 2011) per la quale non è necessaria l'immediata materiale disponibilità del terreno per ottenere le agevolazioni, ma è sufficiente che avendo la disponibilità di diritto, il nuovo proprietario si attivi per ottenere nel più breve tempo possibile il rilascio del terreno. Per sostenere l'applicabilità delle agevolazioni di cui trattasi, anche in caso di trasferimento di fondi affittati, si possono utilizzare anche le argomentazioni svolte dalla Cassazione per il caso della nuda proprietà, con la sentenza n. 26394 del 5 dicembre 2005 sopra citata.

Al riguardo si rammenta che la previgente disposizione di cui all'art. 1 Legge 6 agosto 1954, n. 604, ora non più applicabile, limitava l'applicazione delle cd. "agevolazioni P.P.C." ai seguenti atti:

- 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 compartecipante;
- 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.

Con riguardo al suddetto elenco riportato nel previgente art. 1 della legge 604/1954, l'Agenzia delle Entrate:

- con propria Risoluzione n. 3 del 4 gennaio 2008, aveva riconosciuto l'applicabilità delle cd. "agevolazioni P.P.C." anche agli atti di conferimento di terreni agricoli in società agricole qualificabili I.A.P. con "soggetto qualificante" iscritto nella apposita gestione previdenziale ed assistenziale. Per l'Agenzia delle Entrate l'introduzione delle società agricole fra i soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali va letta in modo sistematico, comprensiva, cioè, anche della possibilità di riconoscere la legittimità di quegli atti tipicamente societari, qualora gli stessi non contrastino con la ratio sottesa alle norme agevolative di cui alla L. 604/1954.

- con propria Risoluzione n. 116/E del 29 aprile 2009, aveva sancito il principio, conforme all'orientamento giurisprudenziale (e già enunciato nella precedente Risoluzione n. 3/E del 4 gennaio 2009), in base al quale tale elenco non ha carattere tassativo e che, pertanto, "rientrano nel campo applicativo delle disposizioni agevolative anche altre tipologie di trasferimenti, purchè coerenti con la ratio legis". Stante tali premesse l'Agenzia aveva ritenuto, con la suddetta risoluzione, che l'acquisto di un terreno agricolo per effetto di decreto di trasferimento dell'autorità giudiziaria poteva usufruire delle agevolazioni in oggetto.

La disposizione della legge 25/2010 ha, nella sostanza, accolto i principi fissati dall'Agenzia delle Entrate nelle summenzionate Risoluzioni, estendendo le agevolazioni a tutti gli atti traslativi a titolo oneroso, senza eccezioni o distinzioni di sorta.

2.7 L'oggetto dell'atto traslativo

Oggetto dell'atto traslativo debbono essere:

- terreni qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti
- le relative pertinenze (ad esempio fabbricati rurali funzionali alla coltivazione del fondo);

Con riguardo specifico alle pertinenze agevolabili va segnalata la posizione assunta al riguardo dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015; il quesito posto all'Agenzia riguardava l'applicabilità delle agevolazioni di cui alla legge 25/2010 al trasferimento di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi (categoria catastale D/10) in possesso di tutti i requisiti di ruralità ai sensi dell'art. 2 D.P.R. 23 marzo 1998 n. 139. L'Agenzia ha concluso nel senso che sono agevolabili solo quei fabbricati che costituiscono pertinenze del terreno agricolo e che risultino situati sul medesimo terreno. In particolare ha osservato l'Agenzia delle Entrate:

- che il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico, già utilizzata dal legislatore fiscale in diverse disposizioni dettate in materia agraria;
- che a tale nozione, intesa quale appezzamento di terreno agricolo comprensivo eventualmente di beni accessori quali, ad esempio, i fabbricati destinati ad abitazione delle persone addette alla

coltivazione delle terre, nonché dei loro familiari, ovvero i fabbricati destinati al ricovero di animali, dei prodotti, delle scorte, ecc., occorre, quindi, fare riferimento per l'individuazione dei beni cui è applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il medesimo trattamento previsto per il trasferimento del terreno agricolo;

- che tuttavia mentre la legge 604 del 1954 estendeva espressamente i benefici fiscali previsti per i trasferimenti di fondi agricoli anche alle *"case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente ... per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia"*, analoga previsione non è stata riproposta nella legge 25/2010, per cui deve ritenersi che le agevolazioni previste da detta legge trovino applicazione solo con riferimento al trasferimento del fabbricato che costituisce pertinenza del terreno agricolo e che risulti situato sul medesimo terreno;

- che pertanto le agevolazioni di cui alla legge 25/2010 trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento del fabbricato ad uso ricovero attrezzi per il quale ricorrono i requisiti di pertinenzialità rispetto al terreno, sempreché detto fabbricato risulti sovrastante il terreno agricolo.

L'interpretazione fornita dall'Agenzia, peraltro, non appare del tutto convincente, in quando sembra confondere il concetto di pertinenza con quello di accessione. La pertinenzialità presuppone che un bene sia posto a servizio dell'altro, in un rapporto di complementarità, senza che sia per questo necessario che il bene pertinenziale sia unito fisicamente al bene principale (come nel caso delle accessioni). La legge 25/1990 estende le agevolazioni fiscali alle pertinenze dei terreni agricoli e non alle accessioni, per cui dovrebbero ritenersi agevolabili tutti quei beni che siano funzionali alla coltivazione del fondo, a prescindere dal fatto che gli stessi siano uniti fisicamente al terreno che viene trasferito. Nella pratica, peraltro, non si potrà non tenere conto dell'interpretazione restrittiva fornita dall'Agenzia delle Entrate.

2.8 Decadenza dalle agevolazioni per l'agricoltura

Si decade dalle agevolazioni per l'agricoltura sopra illustrate in caso:

- di alienazione volontaria del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto;
- di cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto.

La legge 25/2010 ha, sul punto, confermato la disciplina previgente in tema di decadenza dalle agevolazioni P.P.C. (rispetto a quanto disposto dall' art. 7 legge 604/1954 prevede quale causa di decadenza anche la cessazione della conduzione diretta oltre che della coltivazione diretta)

Causa espressa di decadenza dai benefici fiscali, come sopra ricordato, è l'alienazione volontaria del fondo entro i cinque anni dall'acquisto. Ci si è chiesti, invece, cosa succeda in caso di **alienazione parziale del fondo**. In questo caso si ha la decadenza totale dalle agevolazioni fiscali o solo parziale, in proporzione alla superficie alienata? La norma in commento (art. 2, comma 4bis, D.L. 194/2009) nulla dice al riguardo. Si fa presente, peraltro, che questa fattispecie era stata, in precedenza, con riguardo alle agevolazioni P.P.C. (legge 604/1954), espressamente contemplata dall'art. 6 della legge 5 ottobre 1960 n. 1154 che così statuiva: *"nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza di cui all'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, e all'art. 6 della legge 1 febbraio 1956, n. 53, opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto"*. Vero è che il nuovo regime agevolativo, introdotto dal D.L. 194/2009, non costituisce una proroga del regime previsto dalla legge 604/1954, ma costituisce una autonoma

disciplina, ma è altrettanto vero che quello fissato nella legge 1154/1960 (che non risulta essere mai stata abrogata) è un principio di carattere generale, applicabile comunque alla normativa ora in vigore, che sul punto (decadenza per alienazione nel quinquennio) detta una disciplina del tutto analoga a quella della legge 604/1954. D'altra parte la sanzione della decadenza totale, nel caso di alienazione parziale, appare eccessiva rispetto a quelli che sono gli scopi che, con tale sanzione, si intendono perseguire; se lo scopo è quello di evitare forme speculative (acquisto con agevolazioni per rivendere nel breve termine) appare più che congruo prevedere la decadenza dalle agevolazioni solo per la porzione venduta. Non vi è nel caso di specie anche l'esigenza di mantenere l'unitarietà del fondo acquistato (come, ad esempio, nel caso delle agevolazioni per acquisto di terreni da costituire in compendio unico) come confermato dal fatto che nella normativa in commento (come nella precedente legge 604/1954) non è previsto alcun vincolo di indivisibilità, né divieto di frazionamento del fondo acquistato. Riteniamo, pertanto, che l'alienazione di parte del fondo comporti la decadenza parziale dalle agevolazioni godute, in proporzione alla superficie alienata⁶.

Una particolare causa di decadenza coinvolge le società agricole (qualificabili come I.A.P. o come coltivatrici dirette a seconda che il "soggetto qualificante" sia un I.A.P. o un coltivatore diretto); se, per tali società, condizione per poter fruire delle agevolazioni fiscali è la presenza (quale socio o amministratore a seconda del tipo di società) del "soggetto qualificante", cosa succede nel caso di cessazione del rapporto sociale o del mandato amministrativo proprio con tale soggetto entro i cinque anni dall'acquisto? ovvero nel caso il "soggetto qualificante" perdi la sua qualifica di I.A.P. o di coltivatore diretto sempre prima del decorso dei cinque anni? Nulla dice la normativa vigente. Ci sembra condivisibile, al riguardo, la soluzione proposta dall'Ufficio studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato per il quale, se la cessazione del rapporto e/o del mandato dipende da fatti oggettivi, non riconducibili alla volontà delle parti (ad esempio la morte del "soggetto qualificante") non vi sarebbe alcun obbligo di trovare un nuovo "soggetto qualificante"; in tutti gli altri casi, invece, vi sarebbe un obbligo di rimpiazzo del "soggetto qualificante", da attuare entro un congruo termine, pena la decadenza dalle agevolazioni godute.⁷

L'Agenzia delle Entrate, con risposta ad interpello n. 551 del 18 novembre 2020, ha precisato che in caso di decadenza dalle agevolazioni fiscali ex D.L. 194/2009, per alienazione dei terreni prima dei 5 anni dalla stipula dell'atto di acquisto, troverà applicazione l'aliquota del 9% (e non quella del 15%), posto che la decadenza dalle agevolazioni in questione non fa venir meno in capo all'acquirente la qualifica di coltivatore dirette o di imprenditore agricolo professionale, qualifica che permane anche

⁶ In questo senso anche C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: "Sulla base di altre fattispecie analoghe, può ritenersi configurabile, oltre alla decadenza totale, anche la decadenza parziale, allorché l'alienazione volontaria dei beni acquistati con l'agevolazione sia solo parziale."

⁷ Studio C.N.N. n. 67/2005/T del 22 luglio 2005 – estensore Giampiero Petteruti: "Sia la giurisprudenza, sia la prassi hanno condivisibilmente 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 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."

dopo la vendita del terreno e che permette, pertanto, l'applicazione dell'aliquota del 9% per il recupero dell'imposta di registro sull'originario atto di acquisto (aliquota quest'ultima applicabile anche agli acquisti da parte di coltivatori diretti e I.A.P. che non intendano avvalersi delle agevolazioni ex D.L. 194/2009, come riconosciuto dall'A.E. con la risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 7 del 24 giugno 2020 e come sopra già precisato al precedente paragrafo 1).

2.9 Esclusioni dalla decadenza

Non incorre nella decadenza dei benefici, giusta quanto disposto dall'art. 11, comma terzo, del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228, l'acquirente che, nei 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 ovvero nei casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie nazionali e regionali volte ad inserire i giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore. Tale esclusione è stata espressamente confermata anche dalla legge 25/2010 che ha fatta salva la disposizione di cui all'art. 11, comma terzo, del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228

Con propria Risoluzione n. 455 del 1° dicembre 2008, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato, con riguardo alla previgente normativa, che non incorre nella decadenza il coltivatore diretto che, prima del decorso di un quinquennio dall'acquisto, **conferisca il fondo acquistato in una società agricola** in accomandita semplice composta dallo stesso coltivatore, dal suo coniuge e dai figli e nella quale lo stesso coltivatore sia socio accomandatario unitamente al coniuge ed a un figlio e ciò "in quanto con il conferimento in parola viene data attuazione ad una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola coerente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società" e sempreché il coltivatore/conferente mantenga la qualità di socio accomandatario nella conferitaria e coltivi direttamente il fondo.

A diversa soluzione era, invece, pervenuta la Agenzia delle Entrate per il caso di conferimento da parte di società agricola di terreni acquistati con le agevolazioni in una società agricola a responsabilità limitata di nuova costituzione, prima del decorso dei 5 anni dall'acquisto. Con la Risoluzione n. 227/E del 18 agosto 2009 l'Agenzia aveva precisato che in tale caso la conferente incorre nella decadenza in quanto *"la fattispecie in esame non può essere assimilata a quella oggetto della risoluzione n. 455/E del 2008 posto che la società conferitaria ... non riveste la forma giuridica di società di persone e il conferimento viene effettuato in favore di soggetti diversi da quelli contemplati dall'articolo 11 comma 3 dlgs 228/2001"*

Sulla base della motivazioni addotte nella succitata Risoluzione n. 455/E del 1 dicembre 2008 non è mancato chi ha ritenuto di escludere la decadenza dalle agevolazioni anche nel caso opposto a quello considerato in detta risoluzione ossia nel caso in cui la coltivazione del bene originariamente acquistato da una società (con l'agevolazione medesima) venga continuata dal socio assegnatario o dall'unico socio rimasto che continui individualmente la medesima tipologia di attività.⁸

L'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 279/E del 4 luglio 2008) ha escluso che si verifichi la decadenza dalle agevolazioni (con riguardo alla agevolazioni P.P.C., ma con argomentazioni che possono valere

⁸ In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010:

anche per le agevolazioni ora in vigore) anche nel caso in cui il fondo acquistato, prima del decorso del quinquennio, sia **concesso in affitto** ad una società di persone agricola, costituita tra lo stesso coltivatore/acquirente, il coniuge, 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 le agevolazioni nella nuova veste di socio della società agricola.

In giurisprudenza si sono registrate contrastanti opinioni per il caso di **concessione a terzi** del fondo acquistato da meno di cinque anni:

- in un caso si è avuto modo di precisare che non decade dall'agevolazione fiscale prevista per la P.P.C., il proprietario che **affitti** il fondo a terzi, al fine di consentirne la rotazione agraria (Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, n. 1905/01/2014);

- in un altro caso si è avuto modo di precisare che decade dall'agevolazione fiscale prevista per la P.P.C. il proprietario che stipuli un contratto di **compartecipazione agraria** con altra impresa agricola per svolgere in forma associata la conduzione del terreno, configurando tale contratto una cessione di fatto del terreno da parte del proprietario a favore del compartecipato (Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza n. 266/01/2014).

E' stata, inoltre, esclusa la decadenza nel caso di **divisione** (senza conguagli) di un fondo agricolo acquistato, da meno di cinque anni, in comunione da più soggetti. Si è osservato al riguardo che la decadenza dalle agevolazioni è determinata dall'alienazione volontaria o dalla mancata coltivazione diretta del fondo per il periodo di cinque anni, fattispecie queste che non ricorrono nel caso dell'atto di divisione, atto che per prassi consolidata, rappresenta un negozio patrimoniale di accertamento avente natura dichiarativa (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 165 del 23 ottobre 2001)

Con proprie Risoluzioni n. 324/E e n. 325/E del 30 luglio 2008 l'Agenzia delle Entrate aveva, inoltre, precisato che incorre nella decadenza l'acquirente di fondo agricolo cui siano state riconosciute le agevolazioni laddove proceda alla successiva **permuta**, anche senza conguaglio, prima del decorso di 5 anni dall'acquisto. La circostanza che la permuta concretizzi uno scambio di beni, finalizzato ad una migliore razionalizzazione dell'area di coltivazione e non una alienazione dietro corrispettivo, non vale ad escludere la decadenza.

Si ritiene che i principi fissati con le summenzionate Risoluzioni dalla Agenzia delle Entrate e pronunce giurisprudenziali, con riguardo alle previgenti agevolazioni per la formazione e/o l'arrotondamento della PPC, possono ora applicarsi, per analogia di situazione, anche alle agevolazioni introdotte dalla legge 25/2010.

Si ritiene di dover escludere la decadenza dalle agevolazioni anche nel caso di operazioni di fusione e/o scissione riguardanti società agricole ossia:

- nel caso in cui una società agricola venga fusa per incorporazione in altra società agricola, con subentro di quest'ultima nella titolarità del patrimonio dell'incorporata nel quale sia compreso un terreno acquistato da non oltre cinque anni con le agevolazioni della legge 25/2010

- oppure nel caso in cui una società agricola intenda procedere ad una operazione di scissione parziale proporzionale, assegnando alla *newco* (sempre società agricola) il ramo di azienda comprendente un terreno acquistato da non oltre cinque anni con le agevolazioni della legge 25/2010.

La riforma del diritto societario, infatti, ha definitivamente confermato la non riconducibilità ai negozi traslativi delle operazioni di fusione e scissione, risolvendosi le stesse in vicende meramente

evolutive e modificative degli enti societari, che conservano la loro identità, pur in un nuovo assetto organizzativo (in questo senso anche Cass. Sez. Unite 8 febbraio 2006 n. 2637). Nel senso proposto, per il caso della scissione parziale proporzionale, sembra propendere anche l'Ufficio studi del Consiglio Nazionale del Notariale (risposta a quesito n. 126/2014T in CNN Notizie 12 maggio 2014).

2.10 La disposizione di cui all'art. 11, comma secondo, legge 228/2001

La disposizione di cui all'art. 11, comma secondo, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (che ha modificato e sostituito la precedente analoga disposizione di cui all'art. 28, comma secondo, Legge 26 maggio 1965, n. 590), in base alla quale *"la vendita del fondo acquistato con i benefici fiscali non può aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto"*, è stata richiamata e fatta espressamente salva dalla legge 215/2010; al riguardo si segnalano le diverse interpretazioni proposte in ordine alle conseguenze della sua violazione; ci si era chiesti, al riguardo, se la violazione di detta disposizione comportasse la nullità dell'atto oppure solo ed esclusivamente la decadenza dai benefici conseguiti (così come previsto dall'art. 7 della Legge 6 agosto 1954, n. 604).

Il problema non si era posto in passato poiché, sulla base di un consolidato orientamento della Cassazione (tra cui Cass. 20 gennaio 1986, n. 363 e Cass. 14 dicembre 1990, n. 11909), si riteneva che la conseguenza della violazione del divieto fosse la decadenza dai benefici ricevuti e non la nullità dell'atto. Tutto ciò sino al 1992 quando la Cassazione, con propria sentenza (Cass. 11 giugno 1992, n. 7159), ha mutato opinione ed ha affermato che la violazione della norma determina la nullità dell'atto.

A mettere la parola "fine" alla disputa, nel senso di escludere la nullità dell'atto è, peraltro, intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite (sentenza n. 7033 del 28 marzo 2006), per la quale la vendita di fondo acquistato con i benefici fiscali, prima del decorso del termine di legge, non è nulla ma comporta soltanto la decadenza dai benefici fiscali. Le Sezioni Unite affermano che per ammettere la nullità occorrerebbe fare applicazione del principio della cd. "nullità virtuale" di cui all'art. 1418 c.c.; tuttavia, posto che l'art. 1418 c.c., nel prevedere la nullità per contrasto a norme imperative, fa salvo il caso in cui la "legge disponga diversamente", deve ritenersi che la più grave sanzione della nullità va esclusa poiché la *"legge assicura l'effettività della norma imperativa con la previsione di rimedi diversi dall'invalidità del contratto, quale nella specie la decadenza dai benefici fiscali e creditizi"* e, quindi, nel caso concreto la sanzione della *"decadenza esaurisce [...] la reazione dell'ordinamento"*.

2.11 Il raffronto tra le agevolazioni PPC e le agevolazioni per l'agricoltura ex legge 25/2010

	Legge 6 agosto 1954 n. 604 - agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della P.P.C.	Legge 26 febbraio 2010 n. 25 - le agevolazioni per l'agricoltura
	IN VIGORE FINO AL 31 DICEMBRE 2009	IN VIGORE DAL 28 FEBBRAIO 2010
Le condizioni per usufruire del regime agevolato (per il Coltivatore diretto)	- possedere la qualifica di coltivatore diretto al momento dell'acquisto o impegnarsi ad ottenerla entro tre anni; - non aver venduto nel biennio precedente all'acquisto fondi rustici o	E' necessaria (e sufficiente) l'iscrizione alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale

	<p>terreni agricoli di superficie superiore ad un ettaro (con tolleranza del 10%);</p> <p>- l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della proprietà contadina (es. distanza dal centro aziendale, superficie oggetto di acquisto tecnicamente ed economicamente congrua, ecc.);</p>	
<p>Le agevolazioni per l'imprenditore agricolo professionale</p>	<p>All'imprenditore agricolo professionale persona fisica se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale erano riconosciute le agevolazioni tributarie stabilite a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Valevano, anche quando beneficiario era un I.A.P., le condizioni di applicabilità previste in generale per le agevolazioni P.P.C.; in questo senso si era espressa l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 350 del 29 novembre 2007 ("al fine di riconoscere allo IAP le [...] cd. agevolazioni piccola proprietà contadina, occorre in aggiunta all'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale propria degli IAP, anche la sussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 2 della legge 6 agosto 1954 n. 604 che risultino compatibili con tale qualifica, come ad esempio, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici superiori ad un ettaro e la mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio successivo all'acquisto. Si precisa che sono incompatibili, invece con la qualifica di IAP i requisiti soggettivi propri del coltivatore diretto e l'idoneità del fondo acquistato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina previsti dallo stesso art. 2 legge 604/1954").</p>	<p>La legge 25/1000 riconosce le agevolazioni per l'agricoltura direttamente all'imprenditore agricolo professionale (e non più attraverso un rinvio alle agevolazioni previste per il coltivatore diretto)</p> <p>Anche per l'imprenditore agricolo professionale è necessaria (e sufficiente) l'iscrizione alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale.</p>
<p>I trasferimenti "agevolati"</p>	<p>1) atti di compravendita;</p> <p>2) atti di permuta, quando per ambedue</p>	<p>1) gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative</p>

	<p>i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;</p> <p>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;</p> <p>4) atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;</p> <p>5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;</p> <p>6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.</p>	<p>pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti</p> <p>2) le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA)</p>
L'accertamento dei requisiti	<ul style="list-style-type: none"> - la verifica della sussistenza delle condizioni (requisiti soggettivi ed oggettivi) per poter usufruire delle agevolazioni P.P.C. spettava alla Regione (anche se, spesso, tali funzioni venivano delegate dalle Regioni alle Provincie). - il beneficiario doveva presentare ai competenti Uffici della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) apposita domanda corredata da tutta la documentazione richiesta al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge. - la Regione (o, in caso di delega, la Provincia) rilasciava una certificazione provvisoria per ottenere le agevolazioni già al momento della registrazione dell'atto traslativo. - successivamente, ed entro tre anni dalla data di stipula dell'atto traslativo, doveva essere rilasciata la certificazione definitiva da produrre all'Agenzia delle 	<p>Non è più richiesto alcun accertamento preventivo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi per poter fruire delle agevolazioni</p>

	Entrate per la conferma delle agevolazioni.	
La procedura	<ul style="list-style-type: none"> - le agevolazioni dovevano essere esplicitamente richieste nell'atto di trasferimento; - la concessione delle agevolazioni era subordinata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate della certificazione della Regione (o, in caso di delega della Provincia) attestante la sussistenza dei requisiti di legge; - se non si disponeva già al momento della registrazione della certificazione definitiva doveva essere consegnata la certificazione provvisoria; in quest'ultimo caso, entro i 3 anni successivi alla registrazione dell'atto, doveva essere presentata all'Agenzia delle Entrate la certificazione definitiva attestante che i requisiti sussistevano fin dal momento di stipula dell'atto. In difetto erano dovute le normali imposte; - se non si disponeva neppure della certificazione provvisoria, nonostante la richiesta in atto delle agevolazioni, erano dovute le imposte nella misura ordinaria. Si aveva diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate se entro 3 anni dalla registrazione gli interessati avessero presentato apposita domanda all'Agenzia delle Entrate corredata dalla certificazione definitiva 	<p>Le agevolazioni debbono essere esplicitamente richieste nell'atto di trasferimento.</p> <p>Non è invece più richiesta l'esibizione all'Ufficio di alcuna certificazione, neppure provvisoria, attestante la sussistenza dei requisiti di legge per fruire delle agevolazioni</p>
Decadenza	<p>Si decadeva in caso di alienazione volontaria del fondo entro i cinque anni dall'acquisto ed in caso di cessazione di coltivazione diretta del fondo entro i cinque anni dall'acquisto.</p> <p>Il suddetto termine di decadenza era stato ridotto da 10 a 5 anni con l'art. 11, Dec.Lvo. 18 maggio 2001, n. 228 (entrato in vigore il 30 giugno 2011). Da segnalare che con Circolare n. 25/E del</p>	<p>Si decade se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, i beneficiari alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente</p>

	<p>30 maggio 2011 l'Agenzia delle Entrate (conformandosi all'interpretazione fatta propria dalla Cassazione nella sentenza n. 2060 del 28 gennaio 2011) ha chiarito che il nuovo termine quinquennale di decadenza si applica non solo agli atti stipulati dopo il 30 giugno 2011 ma anche agli atti stipulati prima di detta data, in virtù della disposizione transitoria contenuta nel comma quinto del suddetto art. 11 Dec.Lvo. 18 maggio 2001, n. 228</p>	
--	---	--

3. Le agevolazioni in tema di imposta di bollo

L'art. 21 Tabella allegato "B" al DPR 26 ottobre 1972 n. 642 prevede l'esenzione dall'imposta di bollo per gli *"atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici ..."*.

Può tale regime agevolativo ritenersi tuttora applicabile? La circostanza che la norma in oggetto richiami gli atti destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici e che la legge 25/2010 non abbia prorogato le agevolazioni riguardanti gli atti relativi alla formazione ed arrotondamento della P.P.C., come è stato nel passato, potrebbe far ritenere la esenzione dall'imposta di bollo ora non più applicabile? Come sopra ricordato, la legge 25/2010 ha dettato una "nuova disciplina" per le agevolazioni in agricoltura, ma mentre ha previsto il trattamento da riservare con riguardo all'imposta di registro, all'imposta di trascrizione ed all'imposta catastale nulla ha invece stabilito in ordine all'imposta di bollo.

Si ritiene, al riguardo, che anche la disciplina dettata dalla legge sul bollo sia dotata di una sua autonomia rispetto alla disciplina a suo tempo dettata dalla legge 604/1954⁹ come è dimostrato dal fatto che in tale disciplina NON si faccia riferimento alla formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina, bensì "alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici" espressione più ampia, volta a ricomprendere ogni e qualsiasi acquisto posto in essere da un coltivatore diretto, anche al di fuori delle condizioni poste dalla suddetta legge 604/1954. Tant'è vero che si tratta di una disciplina che ha trovato una sua specifica collocazione nel contesto del Testo Unico dedicato all'imposta di bollo (la cui applicabilità quindi non è dipesa dalla varie e successive proroghe che hanno invece riguardato le cd. "agevolazioni per la P.P.C.") .

L'esenzione dall'imposta di bollo deve ritenersi pertanto tuttora applicabile:

- nel caso di acquisto di terreni agricoli da parte di un coltivatore diretto (persona fisica o società) (in quanto acquisto pur sempre destinato o alla formazione o all'arrotondamento della proprietà dell'impresa agricola diretto coltivatrice)

⁹ Riconosce alla disciplina in materia di bollo un carattere autonomo rispetto alla disciplina già dettata dalla legge 604/1954 anche C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010

- nel caso di acquisto da parte di un imprenditore agricolo a titolo professionale (persona fisica o società) (per effetto dei rinvii operati dall'art. 1, comma quarto, e dall'art. 2, comma quarto, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, in base ai quali all' I.A.P. iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale ed alla società qualificabile come I.A.P. sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore dei coltivatori diretti, e quindi anche le agevolazioni in materia di bollo)

4. Le agevolazioni per i trasferimenti di fondi rustici siti in territori montani (art. 9 D.P.R. 601/1973)

L'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013 n. 104, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, nel dettare una nuova disciplina in ordine alla tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, aveva previsto, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni relative agli atti e trasferimenti suddetti previste anche da leggi speciali. Anche le agevolazioni per l'acquisto di fondi rustici in territori montani di cui all'art. 9, secondo comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, pertanto, sulla base del testo originario dell'art. 10, c. 4, dlgs 23/2011, erano venute meno con decorrenza 1 gennaio 2014.

L'art. 1, c. 47 della legge 11 dicembre 2016 n. 232 (legge di stabilità per il 2017) ha modificato la suddetta disposizione del dlgs 23/2011, prevedendo un'ulteriore eccezione alla soppressione "lineare" delle agevolazioni tributarie dalla stessa prevista, reintroducendo, in tal modo, le agevolazioni per l'acquisto di fondi rustici siti in territori montani.

Il regime agevolato per gli acquisti di fondi rustici in territori montani, come sopra già ricordato, trova la sua disciplina nell'art. 9, secondo comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, che così dispone: *"Nei territori montani i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni."*

A sensi del primo comma del medesimo art. 9 DPR 601/1973 sono considerati territori montani:

- i terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine.
- i terreni compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale
- i terreni facenti parte di comprensori di bonifica montana.

La particolare disciplina agevolativa prevista dall'art. 9 del D.P.R. 601/1973 risulta applicabile:

- nel caso di trasferimenti di fondi rustici nei territori montani a favore di un coltivatore diretto (*persona fisica o società*) (*in quanto trasferimenti fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate*)
- nel caso di trasferimenti di fondi rustici nei territori montani a favore di un imprenditore agricolo a titolo professionale (*persona fisica o società*) (per effetto dei rinvii operati dall'art. 1, co. 4 e dall'art. 2 comma 4 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, in base ai quali all' I.A.P. iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale ed alla società qualificabile come I.A.P. sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore dei coltivatori diretti, e quindi anche le agevolazioni in commento).

Per espressa previsione normativa dette agevolazioni si applicano anche alle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

E' opinione diffusa che la disciplina dettata dall'art. 9 del D.P.R. 601/1972 per i territori montani sia dotata di *una sua autonomia* rispetto alla disciplina a suo tempo dettata dalla *legge 6 agosto 1954 n. 604* in tema di agevolazioni per la formazione e l'acquisto della piccola proprietà contadina (disciplina quest'ultima non più in vigore in quanto sostituita dalla disciplina agevolativa dettata dalla legge 26 febbraio 2010 n. 25) come è dimostrato dal fatto che nella disciplina dedicata ai territori montani non si faccia riferimento alla *formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina*, bensì ai *trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate*, espressione più ampia, volta a ricomprendere ogni e qualsiasi acquisto posto in essere da un coltivatore diretto, anche al di fuori delle condizioni poste dalla previgente legge 604/1954. Tant'è vero che si tratta di una disciplina che ha trovato una sua specifica collocazione nell'ambito del D.P.R. 601/1973 (la cui applicabilità quindi non è dipesa dalle varie e successive proroghe che hanno invece riguardato le cd. "*agevolazioni per la P.P.C.*").

Per effetto della riviviscenza delle agevolazioni già previste dall'art. 9, comma secondo, DPR. 601/1973, prevista dalla legge di stabilità 2017, per la registrazione di atti comportanti il trasferimento di fondi rustici siti nei territori montani, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici a favore di soggetti (persone fisiche o società agricole) che rivestano:

- la qualifica di coltivatore diretto
- la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)

ovvero a favore di cooperative agricole che conducono direttamente i terreni

si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta di trascrizione	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta catastale	esente

5. Le agevolazioni soppresse

L'art. 10. d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013 n. 104, convertito dalla Legge 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), ha semplificato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso prevedendo, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie relative a detti atti, con la sola eccezione delle agevolazioni per l'agricoltura di cui alla legge n. 25/2010 (come sopra già ricordato sub § 2.1) e delle agevolazioni per territori montani di cui all'art. 9, comma 2, DPR. 29 settembre 1973, n. 601 (imposte di registro e di trascrizione in misura fissa, esenzione dalle imposte catastali) (queste ultime reintrodotte con decorrenza 1 gennaio 2017 per

effetto del disposto dell'art. 1, c. 47, legge 11 dicembre 2016 n. 232, come sopra già ricordato sub § 4).

Pertanto, attualmente, mentre, da un lato, continueranno ad applicarsi le agevolazioni previste dalla legge 25/2010 e dall'art. 9, c. 2, D.P.R. 601/1973, non troveranno più applicazione, invece, tutte le altre agevolazioni inerenti i trasferimenti di terreni agricoli, già in vigore sino al 31 dicembre 2013 e da ritenersi, a partire del 1 gennaio 2014, definitivamente soppresse.

In particolare sono state soppresse:

- le agevolazioni per l'acquisto nell'esercizio del **diritto di prelazione agraria** previste dall'art. 25, comma 4, legge 26 maggio 1965, n. 590 (esenzione dalle imposte di registro, di trascrizione e catastale)
- la riduzione dell'imposta di registro In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetto che riveste la qualifica di **imprenditore agricolo professionale**, ma che non sia iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale, con conseguente impossibilità di fruire delle agevolazioni di cui alla legge 25/2010 (riduzione di imposta, nel sistema in vigore sino al 31 dicembre 2013, dal 15% all'8%)
- le agevolazioni per i **"giovani agricoltori"** (di età sino ai 40 anni) e di cui all'art. 14, comma 5, legge 15 dicembre 1998, n. 441 (imposta di registro al 6% e cioè in misura pari al 75% dell'imposta prevista dall'art. 1, nota I, tariffa allegata al DPR 131/1986)
- le agevolazioni per la formazione del **compendio unico** (esenzione da tutti i tributi); tali agevolazioni non troveranno più applicazione in caso di trasferimento a titolo oneroso finalizzato alla formazione del compendio unico mentre continueranno a trovare applicazione in caso di donazione ovvero in caso di successione *mortis causa*.
- le agevolazioni per la **forestazione** di cui all'art. 7, c. 4, legge 27 dicembre 1977 n. 984 (imposte registro e di trascrizione in misura fissa, imposta catastale dell'1%)

6. Le agevolazioni per l'agricoltura in caso di donazione

<p>La riduzione per fondi rustici</p>	<p>Art. 25, terzo comma, dlgs 31 Ottobre 1990 n. 346 (T.U. delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni) (disposizione richiamata per le donazioni dall'art. 56, quinto comma, medesimo dlgs</p>	<p>- se oggetto di donazione sono fondi rustici, incluse le costruzioni rurali di cui all'art. 39 del TUIR approvato con DPR. 22 dicembre 1986, n. 917, anche se non insistenti sul fondo,</p> <p>- se la donazione è disposta a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di fratelli o sorelle del donante,</p> <p>l'imposta di donazione dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del valore complessivo dei fondi rustici donati non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000).</p>
--	--	--

	346/1990)	<p>La riduzione compete a condizione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - che il beneficiario sia coltivatore diretto, - che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto coltivatrice - che l'esistenza dei suddetti requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata all'atto di donazione.
L'esenzione per i "Giovani Agricoltori"	Art. 14, commi primo e secondo, legge 15 dicembre 1998 n. 441	<p>Nel caso di donazione avente per oggetto beni costituenti l'azienda agricola ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale, a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la donazione venga posta in essere tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado - che donatori siano giovani di età non superiore a 40 anni che siano già coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) ovvero siano giovani di età non superiore a 40 anni che intendano acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro 24 mesi (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro i successivi due anni) - che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni <p>è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - imposta di donazione: esente - imposta catastale: esente - imposta di trascrizione: in misura fissa. - imposta di bollo: esente
L'esenzione per Compendio Unico	Art. 5bis, dlgs 18 maggio 2001, n. 228 come introdotto dall'art. 7, dlgs. 29 marzo 2004, n. 99, come successivamente modificato dal dlgs 27 maggio 2005 n.	<p>Per il caso di donazione di terreni agricoli a favore di soggetti che si impegnino a costituire un compendio unico ed a coltivarlo o condurlo come imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti per almeno dieci anni dal trasferimento (con vincolo di indivisibilità del compendio per dieci anni dalla sua costituzione pena la nullità degli atti comportanti il suo frazionamento), è previsto il seguente</p>

	101	trattamento tributario: - imposta di donazione: esente - imposta catastale: esente - imposta di trascrizione: esente - imposta di bollo: esente .
--	-----	---

7. LE AGEVOLAZIONI PER L'AGRICOLTURA IN CASO DI SUCCESSIONE MORTIS CAUSA

La riduzione per fondi rustici	Art. 25, terzo comma, dlgs 31 Ottobre 1990 n. 346 (T.U. delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni)	- se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali di cui all'art. 39 del TUIR approvato con DPR. 22 dicembre 1986, n. 917, anche se non insistenti sul fondo, - se l'eredità si devolve a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di fratelli o sorelle del defunto, l'imposta di successione dovuta é ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del valore complessivo dei fondi rustici caduti in successione non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000). La riduzione compete a condizione: - che il beneficiario sia coltivatore diretto, - che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto coltivatrice - che l'esistenza dei suddetti requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione di successione
L'esenzione per i "Giovani Agricoltori"	Art. 14, commi primo e secondo, legge 15 dicembre 1998 n. 441	Nel caso di successione riguardante beni costituenti l'azienda agricola ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale, a condizione che: - la successione avvenga tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado - che beneficiari siano giovani di età non superiore a 40 anni che siano già coltivatori

		<p>diretti o imprenditori agricoli professionali (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) ovvero siano giovani di età non superiore a 40 anni che intendano acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro 24 mesi (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro i successivi due anni)</p> <ul style="list-style-type: none"> - che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni <p>è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - imposta di successione: esente - imposta catastale: esente - imposta di trascrizione: in misura fissa.
L'esenzione per il Compendio Unico	<p>Art. 5bis, dlgs 18 maggio 2001 n. 228, come introdotto dall'art. 7, dlgs. 29 marzo 2004, n. 99, come successivamente modificato dal dlgs 27 maggio 2005, n. 101</p>	<p>Per il caso di successione riguardante terreni agricoli a favore di soggetti che si impegnino a costituire un compendio unico ed a coltivarlo o condurlo come imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti per almeno dieci anni dal trasferimento mortis causa (con vincolo di indivisibilità del compendio per dieci anni dalla sua costituzione pena la nullità degli atti comportanti il suo frazionamento), è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - imposta di successione: esente - imposta catastale: esente - imposta di trascrizione: esente