



Dott. GIANANTONIO BARIONI
NOTAIO

Via M. Tesi, 1109/E - 41059 Zocca (MO)

Tel. 059/987161 - Fax 059/9751108

Mail: gbarioni@notariato.it

La tassazione agevolata nei trasferimenti di terreni agricoli¹

INTRODUZIONE

La presente relazione intende offrire un panorama, per quanto possibile esaustivo, della normativa vigente in materia di agevolazioni fiscali nei trasferimenti di terreni agricoli (comprensiva del recente intervento del Legislatore di cui art. 2, comma 4bis del D.L. 20 dicembre 2009 n. 194 convertito in L. 26 febbraio 2010 n. 25 più brevemente di seguito “**decreto milleproroghe 2010**”), che possa essere di ausilio nella Nostra esperienza professionale quotidiana e, comunque, ogniqualvolta si viene investiti del compito di fornire una consulenza propedeutica alla stipulazione di un atto di trasferimento avente ad oggetto un terreno agricolo, al fine di individuare la sussistenza o meno dei requisiti richiesti *ex lege* per poter usufruire della tassazione agevolata.

Nel corso della presente relazione, in attesa della formazione di una casistica successiva all’entrata in vigore del **decreto milleproroghe 2010**, si avrà modo di fare qualche accenno alle soluzioni interpretative più significative che sono state di volta in volta offerte dalla giurisprudenza tributaria, sempre tenendo conto che tale casistica –in quanto precedente all’avvento del **decreto milleproroghe 2010**- potrebbe ormai non costituire più un valido punto di riferimento.

Infine, in calce alla presente relazione si proporranno alcune clausole contrattuali utilizzabili ai fini della concessione della tassazione agevolata nei

¹ Relazione tenutasi presso il Consiglio Notarile di Modena il 17 maggio 2010.

casi previsti dalla normativa in commento, che tengono conto della scelta operata nella presente relazione e di cui si parlerà nel proseguo della trattazione.

SINTESI DEL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

In primis, si ritiene opportuno definire il quadro normativo di riferimento nell'ambito del quale si svilupperà l'intera relazione, differenziando il regime di tassazione ordinaria dal regime di tassazione agevolata.

TASSAZIONE ORDINARIA

Imposta di registro (art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/86)	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 230,00

Questa tassazione si applica solo agli atti traslativi di terreni agricoli allorquando non ricorrono i requisiti di legge per accedere al regime agevolato. Per completezza ricordiamo, altresì, che ai sensi dell'art. 23 del citato D.P.R. 131/86, detto regime si applica anche alle pertinenze, ivi inclusi i fabbricati pertinenziali, anche se non situati sul terreno ed anche se censiti al catasto fabbricati, se funzionalmente collegati alla coltivazione dei terreni.

TASSAZIONE AGEVOLATA

Imposta di registro	Fissa
Imposta ipotecaria	Fissa
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	non dovuta

- IL **DECRETO MILLEPROROGHE 2010** (ART. 4BIS DEL D.L. 20 DICEMBRE 2009 N. 194 CONVERTITO IN L. 26 FEBBRAIO 2010 N. 25);
- LA **LEGGE 6 AGOSTO 1964 N. 604** (LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA "P.P.C.") PER LA PARTE NON REGOLATA SPECIFICATAMENTE DAL DECRETO MILLEPROROGHE 2010;
- IL D.LGS. **29 MARZO 2004 N. 99**, COME MODIFICATO DAL D.LGS. 27 MAGGIO 2005 N. 101 (LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER

L'IMPREDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE "I.A.P." , SOCIETÀ AGRICOLE I.A.P., SOCIETÀ DI COLTIVAZIONE DIRETTA;

- L'ART **9 DEL D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973 N. 601** (LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER I "TERRITORI MONTANI");
- L'ART. **5BIS DELLA LEGGE 31 GENNAIO 1994 N. 97** AGGIUNTO DALL'ART. 52 COMMA 21 DELLA LEGGE 28 DICEMBRE 2001 N. 448 (LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER IL "COMPENDIO UNICO" NEI TERRITORI DELLE COMUNITA' MONTANE);
-
- L'ART. **7 DEL D.LGS. 29 MARZO 2004 N. 99** COME MODIFICATO DALL'ART. 3, COMMA 1, DEL D.LGS. 27 MAGGIO 2005 N. 101 (LA TASSAZIONE AGEVOLATA SUL COMPENDIO UNICO GENERALE).

Precisiamo che il quadro normativo non è stato individuato secondo un ordine cronologico ma secondo l'ordine di trattazione degli argomenti che sarà seguito nella presente relazione.

IL DECRETO MILLEPROROGHE 2010 (ART. 2, COMMA 4BIS DEL D.L. 20 DICEMBRE 2009 N. 194 CONVERTITO IN L. 26 FEBBRAIO 2010 N. 25)

L'intervento del **decreto milleproroghe 2010** (di cui di seguito si trascrive integralmente il testo del disposto normativo, sottolineando le parti che, ai fini della presente relazione, appaiono più significative), ha in buona sostanza sancito con chiarezza l'estensione del trattamento agevolato per la piccola proprietà contadina alla figura del **COLTIVATORE DIRETTO** e a quella dell'**IMPREDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE** introdotto con il D.lgs. 99/04.

Questo il testo dell'art. 2, comma 4bis del **decreto mille proroghe 2010**:

<<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.>>.

In sintesi, questi i punti salienti della normativa in commento:

- la definizione del termine di durata per la fruizione della tassazione agevolata per la piccola proprietà contadina a tutto il 31 dicembre 2010²;
- la fissazione dei presupposti (soggettivi e oggettivi) applicativi ai fini della fruizione della tassazione agevolata;
- il regime di decadenza dalla tassazione agevolata;
- la salvezza delle disposizioni normative di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 (REGIME DECADENZE), nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni (SOCIETÀ AGRICOLE);
- la riduzione a metà degli onorari notarili³.

² Tenuto conto che la legge di conversione del D.L. 194/2009 decreto milleproroghe 2010 è entrata in vigore successivamente alla scadenza dell'ultima proroga contenuta nella Finanziaria 2009 (31 dicembre 2009) rileviamo il "buco normativo" che si è venuto a creare e che di fatto ha privato dei benefici fiscali gli atti eventualmente stipulati *medio tempore*.

³ È stata introdotto in tal modo un ulteriore beneficio, previsto espressamente fino ad oggi solo per gli atti traslativi di terreni agricoli relativi al "Compendio unico montano" ed al "Compendio Generale" di cui *infra*.

Per miglior comprensione dell'ambito applicativo del **decreto milleproroghe 2010**, si fornisce uno schema che evidenzia i presupposti soggettivi e oggettivi ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali:

PRESUPPOSTI SOGGETTIVI:	La tassazione agevolata spetta al <u>coltivatore diretto</u> e all' <u>imprenditore agricolo professionale</u> iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.
coltivatore diretto	Per la nozione di <u>coltivatore diretto</u> si deve avere riguardo alla nozione contenuta nell'art. 31 della Legge 590/1965. <i>".....sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame.>></i>
imprenditore agricolo professionale	Per la nozione di <u>imprenditore agricolo professionale</u> si deve avere riguardo all'art. 1 del D.lgs. 99/04 (come modificato dal D.L. 101/2005), il quale ha introdotto una nuova figura giuridica <<è' <i>considerato imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) 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.</i> <i>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 del citato art. 1, 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 al presente comma sono ridotti al venticinque per cento).>>⁴</i>
PRESUPPOSTI OGGETTIVI	la tassazione agevolata spetta agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze , qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti

Con riferimento ai presupposti oggettivi sopra citati evidenziamo in relazione alla dicitura "**atti di trasferimento a titolo oneroso**" e alla dicitura "**terreni e relative pertinenze**" quanto segue:

⁴ Ricordiamo che, ancora prima che il decreto mille proroghe 2010, estendesse i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina a favore dell'imprenditore agricolo professionale, gli stessi erano comunque garantiti dal disposto dell'art. 1, comma 4, del D.lgs. 99/2004

ATTI DI TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO

Si segnala che originariamente l'art. 1 della Legge 604/54 conteneva un elenco di atti determinati a cui era applicabile la tassazione agevolata:

- atti di compravendita;
- atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;
- 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;
- atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;
- atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;
- atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.

Successivamente la tassatività degli atti agevolati è stata messa in discussione dalla Suprema Corte⁵ avendo la stessa asserito che *<<se è vero che l'elencazione dei contratti che sono ammessi al beneficio al beneficio fiscale dell'art. 1 della legge n. 604 inizia con l'indicazione di una specie tipica (compravendita), è vero altresì che l'evolversi delle leggi concernenti la formazione della piccola proprietà contadina nel senso di una dilatazione delle norme di favore (...) lascia trasparire chiaramente la finalità perseguita dal legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento della proprietà di un bene immobile (...) l'esclusione dei contratti che importano tale trasferimento, comunque denominati, si porrebbe in evidente contrasto con la ratio legis, che è destinazione dell'atto alla formazione della proprietà diretta coltivatrice.>>*

Stesso orientamento ha assunto l'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, conformemente all'oramai orientamento consolidato della Corte di Cassazione e dell'Agenzia delle Entrate, che estendeva da tempo la tassazione agevolata a tutti gli atti traslativi a titolo oneroso senza distinzione di sorta, il **decreto milleproroghe 2010** ha utilizzato la più generica espressione di

⁵ Cass. Civ., sez. trib. 12 ottobre 1971: in senso conforme, cfr. sentenze della Corte di Cassazione 6 maggio 1969 n. 1535, 10 maggio 1996, n. 4409, e 4 ottobre 2005, n. 26394, nonché la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 9 giugno 1986, n. 4981.

<<*atti di trasferimento a titolo oneroso*>> facendo venire meno la *querelle* sulla tassatività dell'elenco degli atti traslativi contenuto nella Legge 604/54 e, conseguentemente, aprendo ai benefici fiscali per la piccola proprietà contadina ad atti non inclusi nel citato elenco.

Ovviamente i problemi interpretativi che già si ponevano prima dell'intervento del **decreto milleproroghe 2010**, è probabile continuino a porsi rispetto ad alcune tipologie di atti.

Di seguito, evidenziamo la casistica più significativa, che ovviamente non può che essere precedente al **decreto milleproroghe 2010**:

- **RISOLUZIONE N. 240837/1984**: la fattispecie riguarda un atto di cessione di terreno agricolo a coniugi in comunione legale.

La risoluzione ha affermato che la tassazione agevolata spetta per intero al contribuente (in regime di comunione legale) in possesso dei requisiti richiesti dalla legge, quando intervenga da solo nell'atto di acquisto, e per il 50% qualora intervenga all'atto anche il coniuge non coltivatore diretto.

- **CASS. N. 4409/1996**: la sentenza ha affermato che la tassazione agevolata, di cui all'art. 1 della Legge 604/54, a favore della piccola proprietà contadina, spetta 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 dei diritti reali su beni immobili, sempreché l'acquisto avvenga da parte di persone che si dedichino abitualmente alla lavorazione della terra; conforme **Cass. n. 26394/2005** che ha statuito che i benefici fiscali per piccola proprietà contadina spettano al coltivatore diretto che acquisti la sola nuda proprietà di un terreno da lui coltivato; In entrambe la ratio legis si ravvisa nel fatto che anche l'acquisto della nuda proprietà è fatto idoneo al costituire nel tempo l'agevolazione di cui alla legge 604/54, allorchè il diritto di usufrutto verrà a cessare.

- **CASS. 12609/2008**: l'elenco degli atti per i quali operano i benefici

fiscali per la piccola proprietà contadina, previsto dall'art. 1 della Legge 604/54, non ha carattere tassativo - come si desume anche dalla *ratio legis*, ravvisabile nell'intento del Legislatore di favorire gli «atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina» - ed è, quindi, compito dell'interprete sopperire all'incompletezza dell'elenco. Ne deriva che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi applicabile la tassazione agevolata all'acquisto per usucapione, giudizialmente accertata, di un fondo rustico;

- **CIRCOLARE N. 267/97**: l'Agenzia delle Entrate, ha espresso parere contrario, escludendo il riconoscimento della tassazione agevolata nell'ipotesi di acquisto del terreno agricolo per usucapione, in quanto l'art. 1 della Legge 604/54 fa espresso riferimento solo a fattispecie negoziali *inter vivos*.
- **RISOLUZIONE N. 3/E 2008**: la risoluzione ha ritenuto applicabile la tassazione agevolata al conferimento di terreno agricolo in società con qualifica di imprenditore agricolo professionale (“IAP”) richiamando i principi enucleati nell'orientamento della Corte di Cassazione in forza dei quali l'evolversi delle leggi concernenti la formazione della piccola proprietà contadina lascia chiaramente trasparire la finalità perseguita dal Legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento della proprietà di immobili, la cui esclusione si porrebbe in evidente contrasto con la *ratio legis* di cui alla piccola proprietà contadina.

TERRENO AGRICOLO E RELATIVE PERTINENZE

Relativamente al concetto di terreno agricolo si precisa che non esiste a livello normativo la definizione di “terreno agricolo”, in quanto solo di recente il Legislatore ha adottato la tecnica di far precedere alla normativa una serie di definizioni dei termini usati nel testo legislativo.

E in effetti, il Legislatore più recente, proprio allo scopo di favorire l'univocità concettuale, ha fornito la definizione di “**terreno edificabile**” (art. 36, comma 2, del D.L. 223/06 convertito con modificazioni nella L. 248/06)

disponendo che ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, dell'IRPEF e dell'imposta ICI <<***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***>>.

Per quanto riguarda, viceversa, il concetto tributario di “**terreno agricolo**”, in mancanza di un'espressa definizione normativa, si è oscillato ora a favore di una qualificazione agricola di terreno determinata avendo riguardo alla destinazione urbanistica impressa al terreno dagli strumenti urbanistici, ora a favore di una qualificazione agricola di terreno determinata avendo riguardo alla sua realtà naturale e alla sua utilizzazione di fatto.

Il **decreto milleproroghe 2010**, sancendo chiaramente che, ai fini della tassazione agevolata ivi prevista, si deve avere riguardo ai <<***[...]terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti [...]***>> sembra che abbia definitivamente posto fine all'annosa questione interpretativa relativa alla qualificazione di terreno agricolo e all'applicabilità dei benefici fiscali anche alle “pertinenze” ovvero ai beni immobili (fabbricati) diversi dal terreno agricolo in senso proprio.

Sul tema dell'applicabilità della tassazione agevolata ai fabbricati si è sempre disquisito, tenuto conto del fatto che la Legge 604/54 sulla piccola proprietà contadina faceva riferimento al “fondo rustico”, che è stato inteso da Giurisprudenza e Dottrina nell'accezione più ampia comprensiva del terreno (agricolo) e beni accessori a servizio del primo (tradizionalmente, si considera compresa nel concetto di fondo rustico anche la "casa colonica", ove abitano l'agricoltore e i suoi familiari ed eventualmente coloro che lavorano per l'azienda agricola). In sostanza, il rapporto di servizio (ovvero la destinazione d'uso impressa al bene accessorio) è divenuto nel tempo l'elemento qualificante e discriminante per applicare la tassazione agevolata anche ai beni diversi dal terreno agricolo in senso proprio.

Questa accezione è stata, peraltro, ritenuta in linea con la “*ratio*” della Legge 604/54 sulla piccola proprietà contadina laddove prescriveva che i benefici fiscali della piccola proprietà contadina, previsti per i trasferimenti di fondi rustici, sono espressamente estesi anche ai "*trasferimenti delle case non situate nel fondo, ed anche censite in catasto fabbricati, quando sia accertato ... che l'acquisto è fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati all'abitazione, 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.*". Con ciò sancendo chiaramente la pertinenzialità deve farsi derivare dal rapporto di servizio del bene accessorio all'attività agricola.

Oggi, con la nuova formulazione del **decreto milleproroghe 2010**, ai fini della fruizione della tassazione agevolata, le pertinenze vengono menzionate espressamente e si ritiene che il rapporto di pertinenzialità continui a farsi derivare dal rapporto di servizio, escludendosi che, con riferimento al concetto di “ruralità” del fabbricato si possa (o debba) fare riferimento a dall'art. 9, comma 3, del D.L. 30.12.1993 n. 557, convertito con modificazioni nella Legge 26.2.1994, n. 133, quale modificato dal D.L. numero 262/2006 convertito nella Legge 286/2006 e integrato dal D.L. 1° ottobre 2007, n. 159 , convertito in Legge 29 novembre 2007, n. 222, e dalla 24 dicembre 2007 n. 244 , 1, comma 275.

Tale norma, infatti, esprime una nozione di “ruralità” del fabbricato che deve essere utilizzata per fini diversi (IRPEF, ICI...) dall'applicazione della tassazione agevolata per la piccola proprietà contadina, per la quale rimane valida la destinazione d'uso impressa dall'acquirente. Sul punto rimandiamo ad un significativo Studio 53-2009/T approvato dalla Commissione in data 27 marzo 2009.

ALCUNE RIFLESSIONI
IN AMBITO INTERPRETATIVO

Una volta delineati i presupposti di applicazione del “**decreto milleproroghe 2010**” pare opportuno precisare come il Legislatore, anziché limitarsi (come negli anni precedenti) a prorogare i termini di efficacia dei benefici fiscali legati alla piccola proprietà contadina, ha dettato una disciplina specifica, valevole sino al 31 dicembre 2010, che è destinata sicuramente a porre problemi interpretativi e/o applicativi rispetto alla normativa preesistente, in quanto quest’ultima non è stata, comunque, oggetto di espressa abrogazione da parte del **decreto milleproroghe 2010**.

Al riguardo, è doveroso e necessario citare lo Studio CNNn. 49-2010/T “Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del c.d. decreto Milleproroghe del 2010” approvato dalla Commissione studi tributari il 26 marzo 2010, nel quale si è cercato di dirimere i dubbi interpretativi.

In sostanza, nel citato Studio CNN si è voluto sostenere che il **decreto milleproroghe 2010** abbia di fatto soppiantato la normativa preesistente e, in particolar modo quella sulla “piccola proprietà contadina” contenuta nella Legge 604/54. Sul punto, lo Studio CNN in questione riferisce letteralmente <<*La disposizione, nella sua articolazione innovativa, rispetto alle innumerevoli proroghe che dagli anni '50 in poi hanno costellato il panorama delle agevolazioni in agricoltura, appare frutto di una precisa volontà di abbandonare l'inveterata abitudine di perpetuare immutate le risalenti agevolazioni in materia di proprietà contadina. Ciò può ricavarsi dalla differente tecnica legislativa adottata, dal momento che nelle occasioni precedenti le misure normative adottate sono consistite in meri spostamenti dei termini, mentre in questo frangente si sono verificati due fatti nuovi: l'interruzione della continuità delle previsioni agevolative (venute a mancare dal 1° gennaio 2010 fino al 27 febbraio 2010) e la formulazione della disposizione in modo autosufficiente (benché echeggiante le vecchie previsioni)*>>.

Fondamentalmente tra le argomentazioni sulla base delle quali lo Studio CNN è addivenuto a sostenere che il **decreto milleproroghe 2010** sia indipendente dal collegamento alle disposizioni sulla piccola proprietà contadina di cui alla Legge 604/54 vi è quella per la quale l'incipit <<al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina>> non deve essere enfaticizzato (al fine di sostenere la sopravvivenza della Legge 604/54) in quanto già da tempo il Legislatore in altre disposizioni normative in materia, pur continuando a utilizzare tale espressione, di fatto si è totalmente disancorato dalle previsioni della specifica normativa sulla piccola proprietà contadina di cui alla Legge 604/54: si fa riferimento nello specifico alla normativa sull'imposta di bollo ex art. 21 della Tabella, Allegato B del D.P.R. 642/72 la quale, pur facendo riferimento ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici (assimilabili al concetto di piccola proprietà contadina) in effetti nessun collegamento ha con la Legge 604/54.

Peraltro, detto Studio non ha, tuttavia, mancato di dare atto che <<Nonostante la discontinuità di effetti e la novità di formulazione, non è mancato il dubbio circa la natura della disposizione, da taluni ritenuta ancora una volta una vera e propria proroga a causa della collocazione in un provvedimento espressamente intitolato "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative", proroga da cui si ricaverebbe una continuità con il pregresso sistema ed un'applicazione condizionata agli adempimenti precedentemente vevoli per godere del trattamento di favore>>.

La posizione assunta da questo Studio CNN costituisce uno sforzo assolutamente apprezzabile per colmare le lacune di un intervento legislativo che mostra il fianco a criticità interpretative; lo Studio, infatti, ha cercato attraverso una serie articolata di argomentazioni giuridiche di dare il massimo rilievo all'autonomia e novità del **decreto milleproroghe 2010** rispetto all'originario impianto normativo che ruota intorno alla piccola proprietà contadina e, precisamente, alla Legge 604/54.

Sotto tale profilo, questo sforzo interpretativo potrebbe considerarsi riuscito nel senso che, con riferimento alla piccola proprietà contadina, il **decreto milleproroghe 2010** pare abbia ridefinito esaustivamente l'ambito applicativo della tassazione agevolata, pur in assenza di un'espressa abrogazione della Legge 604/54.

Tuttavia, lo stesso Studio CNN non ha ritenuto di poter applicare questo criterio interpretativo a tutto il panorama delle normative agevolative (D.lgs. 99/04) in quanto per alcune disposizioni ne dichiara espressamente l'attuale vigenza sebbene nel **decreto milleproroghe 2010** le stesse non siano state richiamate né, tantomeno, abrogate.

Lo Studio, infatti, considera tutt'ora in vigore l'art. 1 del D.lgs. 99/04 che codifica la figura dell'imprenditore agricolo professionale e il comma 5^{ter} del citato art. 1 sulle modalità di acquisizione della qualifica di imprenditore agricolo professionale dopo la stipulazione dell'atto di trasferimento. Disposizioni queste che potrebbero ritenersi implicitamente abrogate se lo Studio CNN avesse portato alle estreme conseguenze il ragionamento incentrato sull'assoluta autonomia e novità del **decreto milleproroghe 2010**.

Pertanto, proprio alla luce delle stesse osservazioni dello Studio, da parte di taluni è sorto qualche dubbio in ordine alla possibilità di considerare implicitamente abrogata la Legge 604/54 e, quindi, è sorta la propensione a sostenere la coesistenza delle disposizioni contenute nel **decreto milleproroghe 2010** con le disposizioni della normativa preesistente, sempre nei limiti in cui il decreto non abbia specificatamente provveduto e che non siano in palese contrasto con le disposizioni del **decreto milleproroghe 2010**.

Per completezza di informazione, riferiamo che recentissimamente (11 maggio 2010) l'Agenzia delle Entrate-Direzione Centrale Normativa, riscontrando un quesito posto dalla C.I.A.-Confederazione Italiana Agricoltori concernente la necessità o meno di produrre la certificazione dell'Ispettorato agrario ai sensi degli artt. 3-4 della Legge 604/54, ha espresso un parere

orientato nell'escludere la necessità di tale produzione, accedendo in sostanza alla tesi sostenuta nel citato Studio CNN sull'autosufficienza ed autonomia delle disposizioni contenute nel **decreto milleproroghe 2010**, rispetto alle normative preesistenti, ove tale produzione non è più richiesta né viene richiamata la disposizione preesistente che la prevedeva, tenuto conto del fatto che in base a questo parere sono venuti meno i presupposti applicativi della Legge 604/54 e con loro anche le cause di decadenza ivi indicate.

Parere del tutto contrario è quello espresso dalla Direzione Generale Agricoltura della Regione Emilia-Romagna, la quale opta per una soluzione interpretativa differente, in quanto favorevole alla coesistenza della Legge 604/54 con il **decreto milleproroghe 2010**, per le parti da quest'ultimo non regolamentate.

Considerato che per gli ultimi atti sotto la vigenza del **decreto milleproroghe 2010** gli uffici tributari hanno continuato a richiedere le produzioni prescritte dalla Legge 604/54, è, a questo punto, più che auspicabile che intervenga una circolare interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate al fine di dirimere definitivamente i dubbi interpretativi e, quindi, applicativi che possono sorgere dal **decreto milleproroghe 2010**.

Pertanto, nella presente relazione, in attesa di conoscere le eventuali determinazioni dell'Agenzia delle Entrate e, comunque, in via del tutto prudenziale, si è ritenuto di propendere per la sopravvivenza (seppur residuale) delle normative preesistenti se non incompatibili, ciò soprattutto tenendo conto che è assai probabile che gli uffici di riferimento, in attesa di circolari esplicative, possano continuare a richiedere, come di fatto sta accadendo, produzioni documentali afferenti la normativa preesistente.

Come si è già precisato, nella presente relazione ci si è determinati a ritenere che il **decreto milleproroghe 2010** non abbia abrogato né la LEGGE 604/54

riguardante la figura del coltivatore diretto né, tantomeno, il D.LGS. 99/2004 istitutivo della figura dell'imprenditore agricolo professionale.

Di seguito, pertanto, andiamo a enucleare dalle suddette normative le prescrizioni più significative di cui riteniamo -per le ragioni anzi esposte- che occorra tutt'ora tenere conto ai fini della fruizione della tassazione agevolata, cercando di trattare specularmente le due figure destinatarie dei benefici fiscali sanciti dal decreto milleproroghe 2010.

Condizioni per la fruizione della tassazione agevolata

Ai fini della fruizione della tassazione agevolata, pur consapevoli che la posizione dello Studio anzi citato è contraria alla sopravvivenza di tale prescrizione, si ritiene (soprattutto in via prudenziale) che debbano continuare a sussistere le condizioni di cui all'art. 2 della Legge 604/54, in quanto compatibili con la qualità (coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale) dell'acquirente.

Con riferimento al **coltivatore diretto**:

- **(requisito soggettivo)** l'acquirente deve essere persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- **(requisito oggettivo)** il terreno oggetto di trasferimento deve essere idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina (*intendendosi per "formazione" l'acquisizione di un terreno agrario da parte di chi non è già proprietario di un appezzamento di terreno e per "arrotondamento" l'acquisizione di un terreno agrario da parte di chi è già proprietario di altri appezzamenti di terreno, anche se non confinanti*) ovvero detto terreno, in aggiunta a eventuali altri terreni posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o, comunque, dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso⁶;

⁶ Non esiste un riferimento normativo generale che stabilisca la misura massima dell'estensione del terreno; nella

- **(requisito oggettivo)** l'acquirente nel biennio precedente all'atto di acquisto non deve aver venduto altri terreni agricoli oppure ha venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con tolleranza del 10%.

Viceversa, con riferimento all'**imprenditore agricolo professionale**, l'unico requisito richiesto ai fini della fruizione della tassazione agevolata è il terzo requisito (*l'acquirente nel biennio precedente all'atto di acquisto non deve aver venduto altri terreni agricoli oppure ha venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con tolleranza del 10%.*) in quanto è l'unico compatibile con tale figura.

Sul punto, già da tempo la **risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 350/E/2007** (conforme a precedente risoluzione n. 98/2005), al fine di riconoscere all'imprenditore agricolo professionale i benefici fiscali in materia di imposte indirette previste a favore delle persone fisiche coltivatori diretti dalla L. 604/54, si era pronunciata statuendo che occorre, in aggiunta all'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale, anche la sussistenza delle condizioni stabilite dall'articolo 2 della Legge 604/1954, compatibili, tuttavia, con tale qualifica, come, ad esempio, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici superiori a un ettaro, considerando, viceversa, incompatibili con la qualifica di imprenditore agricolo professionale, i requisiti soggettivi propri del coltivatore diretto e l'idoneità del fondo acquistato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, previsti dallo stesso articolo 2 della Legge 604/1954.

Più specificatamente questa risoluzione specificava che *<<Le conclusioni a cui si è pervenuti derivano da una interpretazione logico-sistematica della norma che, nell'estendere all'imprenditore agricolo professionale l'agevolazione riconosciuta al coltivatore diretto, deve ritenersi ne abbia richiamato anche i relativi presupposti, la cui ricorrenza dà giustificazione e senso logico alla equiparazione delle due figure di operatori agricoli. Non sarebbe giustificabile, invero, una diversità di trattamento tra il coltivatore*

prassi applicativa si ha riguardo alla potenzialità della manodopera familiare impiegata nell'attività di coltivazione.

diretto e l'imprenditore agricolo professionale in relazione alla medesima agevolazione>>.

Produzioni al momento della registrazione dell'atto

Ai fini della tassazione agevolata, **con riferimento al coltivatore diretto**, si ritiene (contrariamente a quanto ritiene lo Studio CNN più volte richiamato) che dovrà essere tutt'ora prodotto al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia nonché.

- (ex art. 3 della L. 604/54) un certificato definitivo rilasciato dalla Provincia attestante la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 2, nn.1,2 e 3;

ovvero

- (ex art. 4 della L. 604/54) in luogo del certificato definitivo, una attestazione provvisoria rilasciata dalla Provincia dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In tal caso la tassazione agevolata sarà concessa al momento della registrazione, ma entro tre anni da tale formalità l'interessato dovrà presentare all'Ufficio del Registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto; in difetto saranno dovute le normali imposte; l'azione dell'Amministrazione Finanziaria per il recupero delle imposte ordinarie si prescrive col decorso di tre anni dalla scadenza del termine stabilito per la produzione del certificato definitivo.

Quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire la tassazione agevolata e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dal primo comma dell'art. 4, né quello definitivo previsto dall'art. 3, saranno dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se, nel termine triennale di prescrizione dell'azione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'acquirente presenti apposita domanda all'Ufficio del Registro competente per territorio, corredata dal certificato definitivo.

Sul punto, si ritiene utile segnalare che con **la Circolare n. 32/2007** si è affermato che il contribuente può ugualmente beneficiare della

tassazione agevolata ove sia in grado di dimostrare che la mancata produzione del certificato definitivo nel termine triennale sia dipesa da fatto imputabile alla Pubblica Amministrazione.

Attenzione: poiché anche il coltivatore diretto deve essere iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale (tale presupposto è espressamente richiamato dal decreto milleproroghe 2010) occorrerà, comunque, che tale iscrizione risulti dalla certificazione prodotta.

La precisazione è doverosa anche se evidenziamo che la Provincia, ai fini del rilascio del certificato sopracitato, ancor prima del **decreto milleproroghe 2010** richiedeva i seguenti dati:

- l'iscrizione dell'acquirente all'INPS nella gestione previdenziale ed assistenziale dei coltivatori diretti;
- la dichiarazione dei redditi dalla quale deve risultare che il soggetto non è percettore di redditi per altre attività diverse dalla coltivazione diretta del fondo, a meno che non siano attività marginali e possibilmente collegate all'agricoltura;
- la validità dell'azienda ovvero la dimensione del terreno oggetto di trasferimento.

Con riferimento all'**imprenditore agricolo professionale**, il D.lgs. 99/04 non prevede alcuna produzione e, pertanto, si potrebbe ritenere sufficiente l'attestazione in atto dei requisiti necessari per poter beneficiare della tassazione agevolata (iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale). Questa, peraltro, è la posizione assunta anche dallo Studio CNN.

Nella prassi corrente –**ante decreto mille proroghe 2010**- occorre, tuttavia, produrre un certificato che attestasse la qualifica di imprenditore agricolo professionale dell'acquirente nonché la sua iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale, presupposto questo indefettibile per fruire della tassazione agevolata.

Riteniamo, anche in considerazione del fatto che l'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale dell'imprenditore agricolo professionale, continua a costituire presupposto indefettibile per fruire della tassazione agevolata anche per il **decreto milleproroghe 2010**, che si debba continuare a produrre detto certificato, salvo diverse indicazioni dell'Agenzia delle Entrate.

In forza dell'espressa previsione di cui **all'art. 1, comma 5ter, del D.lgs. 99/04**, la cui valenza, tuttavia, è da considerarsi di carattere generale, la tassazione agevolata si ritiene continui ad applicarsi anche all'acquirente che, al momento dell'acquisto, non rivesta ancora la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La norma citata, infatti, prevede <<*Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP*>>.

Sul punto, lo Studio CNN asserisce che tale procedura sia tutt'ora in vigore, il che ci fa considerare ancora con maggior convinzione che la scelta interpretativa a cui si è orientata la presente relazione abbia una sua significatività, tenendo che lo stesso Studio CNN "salva" una prescrizione non espressamente richiamata dal **decreto milleproroghe 2010** e, quindi, che avrebbe potuto non essere recuperata in base al taglio interpretativo adottato dallo Studio stesso.

La nostra Regione, con delibera della Giunta regionale n. 752 del 29 maggio 2006, ha allungato il termine di ventiquattro mesi previsto dalla norma in commento a tre anni.

Nella prassi, in considerazione dei tempi necessari alla conclusione del procedimento di cui all'art. 5ter da parte della Regione (o la Provincia in caso di delega), considerato che per usufruire della tassazione agevolata l'imprenditore professionale deve essere iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale INPS, quest'ultima è in grado di iscrivere il soggetto richiedente in forma provvisoria e sulla base di questa iscrizione provvisoria è possibile per il richiedente accedere alla tassazione agevolata anticipatamente in attesa che l'INPS proceda all'iscrizione definitiva (a cui potrà procedere l'INPS solamente allorquando la Provincia rilascerà la certificazione attestante la qualifica di imprenditore agricolo professionale in capo al soggetto richiedente). (Circolare INPS n. 48 del 24 marzo 2006).

E' chiaro che, in tale ipotesi, l'acquirente, che ha beneficiato anticipatamente della tassazione agevolata, eviterà la decadenza della tassazione agevolata conseguita solo ove venga rispettato il termine triennale ai fini della sua definitiva regolarizzazione sul piano previdenziale e assistenziale.

Completiamo la trattazione concernente la figura dell'imprenditore agricolo professionale evidenziando che nell'ipotesi in cui lo stesso non sia iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale e, se iscritto, non sussistano i requisiti di cui alla Legge 604/54, riteniamo che continuerà ad applicarsi la disciplina già dettata per l'imprenditore a titolo principale, prevista dall'art. 1 Nota I, Parte Prima della Tariffa, allegata al D.P.R. 131/86, che a sua volta prevede l'aliquota agevolata dell'imposta di registro all'8% anziché quella ordinaria del 15%; questo in forza dell'art. 1, comma 5quater del D.lgs. 99/04 che ha sostituito a tutti gli effetti la figura dell'imprenditore a titolo principale a quella dell'imprenditore agricolo professionale.

Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 230,00

Anche in tale caso, riteniamo che debba essere prodotta la certificazione comprovante la sussistenza della qualifica di imprenditore agricolo professionale, ancorché non iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, secondo quanto previsto dall'art. 1 del D.lgs. 99/2004.

Questa tassazione è, inoltre, estesa anche all'acquirente che dichiara nell'atto di trasferimento di voler conseguire detta qualifica e, in tal caso, la produzione della relativa certificazione dovrà essere eseguita entro un triennio dalla stipula dell'atto di trasferimento; in mancanza della produzione di tale certificazione l'Agenzia delle Entrate provvederà al recupero della differenza d'imposta. Il termine triennale previsto per la produzione di tale certificazione è termine perentorio e la sua inosservanza determina la decadenza dalla tassazione applicata, a differenza di quanto previsto nella Legge 604/54, tale termine decorre dalla data dell'atto di stipula dell'atto notarile e non dalla registrazione: (Comm. Regionale di Bologna sentenza del 9 febbraio 2009 n. 32).

Si decade da tale tassazione nell'ipotesi di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo, che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'Agenzia delle Entrate competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione, oltre agli interessi di mora nella misura di legge.

Regime delle decadenze.

Il **decreto milleproroghe 2010** ha, in sostanza, confermato il regime delle decadenze previste dalla Legge 604/54, aggiungendo solo, tra le cause di decadenza, la cessazione della conduzione diretta, che è un'ipotesi di decadenza nuova riferibile espressamente alla figura dell'imprenditore

agricolo professionale che, in quanto tale, non coltiva direttamente ma conduce.

Pertanto, secondo quanto disposto dal **decreto milleproroghe 2010**, si decade dalla tassazione agevolata nei seguenti casi:

- in caso di alienazione del terreno agricolo entro i cinque dall'acquisto;
- in caso di cessazione della coltivazione e/o conduzione diretta del terreno agricolo entro i cinque anni dall'acquisto.

Con il verificarsi di una di queste cause di decadenza l'acquirente è tenuto al pagamento della tassazione ordinaria.

L'azione dell'Amministrazione Finanziaria per il recupero delle imposte dovute nella misura ordinaria, per effetto della decadenza, si prescrive con il decorso di venti anni dalla data di registrazione dell'atto.

Il **decreto milleproroghe 2010** ha espressamente fatte salve le disposizioni contenute nell'art. 11, 2° e 3° comma del D.lgs. 228/01.

Il citato comma 2° dell'art. 11 sancisce il divieto di estinzione anticipata del mutuo o di vendita entro i cinque anni dall'acquisto agevolato.

Sul punto la Corte Suprema ⁷ ha definitivamente risolto la dibattuta questione in ordine alla validità dell'atto avente ad oggetto l'acquisto agevolato, escludendo la nullità dell'atto, in quanto non espressamente prevista: pertanto, l'acquisto agevolato rimane valido ai tutti gli effetti, fatta salva la decadenza dalla tassazione agevolata, con conseguente onere in capo all'acquirente di corrispondere le imposte ordinarie.

Il successivo comma 3° stabilisce che non incorre nella decadenza dalla tassazione agevolata **l'acquirente che, entro i cinque anni dall'acquisto**

⁷ Cass. Civ., Sez. Unite, n.7033/06. "La legge assicura l'effettività della norma imperativa con la previsione di rimedi diversi dalla invalidità del contratto quali nella specie la decadenza dai benefici fiscali, decadenza che esaurisce la reazione dell'ordinamento". Contraria Cassazione n. 7159 del 11/06/1992 secondo la quale la violazione della norma determinava la nullità dell'atto.

fermo 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 esercitino l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 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.

Ricordiamo, infine, una **causa di decadenza specifica per l'imprenditore agricolo professionale** che riteniamo continui a sussistere.

L'art. 1, 4° comma, del D.lgs. 99/04 dispone : <<*La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime*>>.

Su questa specifica causa di decadenza, si segnala la **risoluzione n. 350/E/2007** dell'Agenzia delle Entrate la quale ha ribadito: << *Occorre, infine, evidenziare che, ai sensi degli articoli 1, comma 4 e 2, commi 4 e 4-bis, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 "...la perdita dei requisiti (...) nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni...", ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale comporta una specifica (ed ulteriore) causa di decadenza dall'agevolazione in esame. Si tratta, evidentemente, dei requisiti soggettivi propri dello IAP, di cui al citato articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, tra i quali rientra l'iscrizione nella gestione previdenziale della categoria di appartenenza*>>.

Qualche riferimento alla casistica.

In relazione al citato comma 3° dell'art. 11 l'**Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 455/E/2008**, ha riconosciuto la tassazione agevolata anche nell'ipotesi di conferimento entro i cinque anni di un terreno agricolo in una s.a.s. in cui il conferente sia socio accomandatario e gli altri soci siano il coniuge ed i suoi figli .

La decisione è motivata dal fatto che il conferimento comporta solo una riorganizzazione dell'attività agricola senza alterare i requisiti in presenza dei

quali è stata concessa l'agevolazione (il conferente mantiene la qualità di socio accomandatario nella conferitaria e continua a coltivare direttamente il fondo conferito unitamente al suo nucleo familiare).

Si segnala, viceversa, che l'**Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 227/E del 18 agosto 2009** ha dichiarato la decadenza dalla tassazione agevolata nel caso di conferimento entro i cinque anni da parte di una società agricola di terreni agricoli in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione.

La decisione è motivata dal fatto che la società conferitaria non riveste la forma giuridica della società di persone e il conferimento viene effettuato in favore di soggetti diversi da quelli contemplati dall'art. 11, 3° comma, del D.lgs. 228/01 (coniuge e/o figli).

Per completezza si segnalano ulteriori casi:

1. AFFITTO nel quinquennio di un fondo da parte di un coltivatore diretto ad una società composta dallo stesso, dal coniuge e dai suoi parenti entro il terzo grado e/o affini entro il secondo grado.

Con **risoluzione n. 279/E/2008** l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che in tal caso non si incorre nella decadenza dalle agevolazioni ottenute in quanto il coltivatore concedente continua a coltivare direttamente il fondo acquistato con le dette agevolazione conformemente a quanto richiesto dalla legge.

2. PERMUTA nel quinquennio di terreno agricolo acquistato con regime agevolato con altro terreno agricolo confinante con l'area in cui è localizzata l'azienda agricola.

Con **risoluzioni n. 324/E/2005 e 325/E/2008** l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che in tal caso si incorre nella decadenza dalle agevolazioni ottenute.

La decisione è motivata dal significato attribuito al termine "alienazione" utilizzato nell'art. 7 comma 1 della Legge 604/54. Nella nozione di alienazione, precisa l'Agenzia delle Entrate, deve ricomprendersi qualunque trasferimento della proprietà del fondo,

indipendentemente dalla causa giuridica/economica che lo determina: la permuta, quale negozio idoneo a trasferire la proprietà a favore di un terzo, rientra nel concetto di alienazione.

3. DONAZIONE nel quinquennio di terreno agricolo ai figli per sopravvenuta inabilità dei genitori donanti.

Con **sentenza n. 21671 del 9 ottobre 2006**, la Corte di Cassazione ha sancito in tale caso la decadenza dalle agevolazioni, in quanto la donazione costituisce una forma di “alienazione volontaria” in cui la volontarietà del trasferimento non viene meno per l’invalidità dei proprietari;

4. DIVISIONE l’Agenzia delle Entrate **con risoluzione 165** ha escluso la decadenza della tassazione agevolata nell’ipotesi i cui due fratelli, entrambi coltivatori diretti, procedono con un atto di divisione in parti uguali del terreno agricolo congiuntamente acquistato, trasformandolo in due terreni che continueranno ad essere coltivati direttamente da ciascuno dei due fratelli separatamente.

LA TASSAZIONE AGEVOLATA AI SENSI DELL’ART. 2 DEL D.LGS.99/04

Si premette che il **decreto mille proroghe 2010** ha fatto salve le disposizioni contenute nell’art. 2 del D.lgs. 99/04.

Ne consegue, pertanto che la tassazione agevolata di cui al **decreto milleproroghe 2010**, si applica anche alle figure societarie ivi previste e, quindi, alle società agricole qualificate come imprenditori agricoli professionali (“IAP”), così come definite ai sensi dell’art. 1, comma 3 del D.lgs. 99/04, nonché alle società coltivatrici dirette come definite ai sensi dell’art. 2, comma *4bis* del D.lgs. 99/04.

Nozione di società agricola

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.lgs. 99/04, sono società agricole, le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione 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..

Nozione di società agricola qualificata come imprenditore agricolo professionale "IAP"

Ai sensi dell'art. 1, comma 3 del D.lgs. 99/04, le società agricole sono qualificate come imprenditore agricolo professionale "IAP" se in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persona qualora un socio, il **soggetto qualificante**, sia in possesso della qualifica di "IAP"; per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- nel caso 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 "IAP".

La qualifica di "IAP" può essere apportata dall'amministratore a una sola società.

L'art. 2, comma 4 del D.lgs.99/04 estende alle società agricole "IAP", la tassazione agevolata prevista per il coltivatore diretto: <<***Alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto***>>.

Ne consegue, che in caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di società che rivestono la qualifica di "IAP" se il soggetto qualificante risulta iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale, si applica la tassazione agevolata.

Imposta di registro	fissa
Imposta ipotecaria	fissa
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	non dovuta

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di società che rivestono la qualifica di IAP se il soggetto qualificante non risulta iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale, si ritiene, specularmente alle previsioni anzi riferite per l'imprenditore agricolo professionale, possano applicarsi le imposte di cui dall'art. 1 Nota I, Parte Prima della Tariffa, allegata al D.P.R. 131/86:

Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 230,00

Nozione di società agricola di coltivazione diretta

Ai sensi dell'art. 2, comma 4bis del D.lgs. 99/04, sono considerate società agricole di coltivazione diretta:

- le società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto;
- le società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto;
- le società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, a condizione che il soggetto apporti la qualifica alla società.

A tali società, si applicano la tassazione agevolata riconosciuta per le società agricole "IAP" (art. 2, comma 4bis, del D.lgs 99/04), a condizione che il soggetto qualificante sia iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

Imposta di registro	fissa
Imposta ipotecaria	fissa
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	non dovuta

In mancanza di espresso divieto, il soggetto qualificante di una società di coltivazione diretta può apportare la qualifica a più società, diversamente da quanto disposto per l'amministratore soggetto qualificante di una società agricola "IAP".

Con l'introduzione di questa figura è stato, pertanto, colmato in parte il divario con le società agricole "IAP", in quanto è stato concesso anche ai coltivatori diretti riuniti in società di poter accedere ai regimi fiscali agevolati.

Inoltre, diversamente dalle società agricole IAP, per queste società non vale la regola che consenta l'applicazione della tassazione agevolata a quelle che facessero istanza con riserva di acquisire la qualifica (nessun rinvio infatti è previsto ai fini dell'applicabilità della procedura di cui all'art.1, comma 5 *ter*).

Con la Finanziaria 2006, è stato soppresso l'art. 2 comma 4*bis* D.lgs 99/04 (che così recitava: "*In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore*").

La menzionata soppressione dà la possibilità - dall'1.1.2007 - al coltivatore diretto che assuma nella società di coltivazione diretta funzione di soggetto qualificante, di fruire anche personalmente della tassazione agevolata.

Produzioni al momento della registrazione dell'atto

Al momento della registrazione dell'atto non è prevista dal D.lgs. 99/04 alcuna produzione documentale.

Tuttavia, pare opportuno che la società produca, al momento della registrazione dell'atto, la certificazione rilasciata dalla Regione o, in caso di delega dalla Provincia, attestante la qualifica apportata dal soggetto qualificante nonché l'iscrizione del soggetto qualificante nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale.

Regime delle decadenze

Oltre all'applicazione del regime ordinario delle decadenze, è prevista una causa di decadenza specifica consistente nella perdita dei requisiti di cui

all'articolo 1, comma 3 (e, quindi, la perdita dei requisiti soggettivi in capo al soggetto qualificante), nei cinque anni dalla data di applicazione della tassazione agevolata ricevuta in qualità di imprenditore agricolo professionale.

Si ritiene utile evidenziare la **risoluzione 98/E/2005** dell'Agenzia delle Entrate la quale ha ritenuto che la vendita di un terreno agricolo da parte di un socio nel biennio antecedente sia ininfluyente, e pertanto, la società possa accedere ugualmente ai benefici fiscali di cui al D. Lgs. 99/2004.

La decisione l'Agenzia delle Entrate non ritiene rilevanti le circostanze riferibili alla posizione del socio, in quanto il diritto della società a conseguire la tassazione agevolata deriva dalla presenza nella compagine sociale di almeno un socio che, in possesso della qualifica di "IAP", sia altresì iscritto nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Nessun impatto riteniamo che esplica il **decreto milleproroghe 2010** sulle normative di seguito commentate, che, conseguentemente, verranno applicate nei termini di seguito esposti.

LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER I "TERRITORI MONTANI" (ART. 9 D.P.R. 601/73)

Ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 601/73, ai trasferimenti di fondi rustici situati in territori montani e fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	Fissa
Imposta ipotecaria	Fissa
Imposta catastale	non dovuta
Imposta di bollo	non dovuta

Gli stessi benefici fiscali si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

- Per “**territori montani**” si intendono:
- i terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e di 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.

Tipologia degli atti di trasferimento

Dal tenore letterale dell'art. 9 del D.P.R. 601/73 sembrerebbe che i benefici fiscali possano essere applicati a qualunque tipo di atto traslativo, compresa anche la donazione (art. 9 <<*trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici*>>).

Tuttavia, si ritiene opportuno segnalare, la **risoluzione n. 201/E 2007** dell'Agenzia delle Entrate che esclude l'applicazione dei benefici fiscali alla sentenza dichiarativa dell'usucapione di fondo rustico ex art 1159 bis c.c., 1 comma in quanto trattasi di acquisto a titolo originario (escluso dai benefici fiscali ex art 9 in quanto, a parere dell'Agenzia delle Entrate, dal tenore letterale dell'art. 9 si deve ritenere che i benefici fiscali siano riferibili solo a “trasferimenti”, nonostante l'art. n.4 della Legge n. 346/1976 relativa all'usucapione speciale per la piccola proprietà rurale sancisca che ai trasferimenti immobiliari regolarizzati attraverso l'usucapione abbreviata siano applicabili i benefici fiscali di cui all'art. n. 9 secondo comma del DPR n. 601/1973 se finalizzati all'arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici).

Requisiti per il riconoscimento della tassazione agevolata.

Per usufruire della tassazione agevolata, occorre che:

- l'acquirente sia coltivatore diretto del fondo (persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra);
- proprietario diretto-coltivatore (colui che, pur non rivestendo la qualifica di coltivatore diretto, e, quindi, anche se in possesso di qualifica professionale estranea, compie direttamente ed

abituamente su terreni di sua proprietà tutte le operazioni colturali necessarie all'ottenimento di produzioni agricole o zootecniche).

Oltre ai requisiti soggettivi richiesti, occorre che il trasferimento di terreni siti in "territori montani" sottoposto a regime agevolato deve essere, comunque, posto in essere "**per l'arrotondamento o per l'accorpamento**" intendendosi per "**arrotondamento**" l'acquisizione di un fondo non confinante con quelli preposseduti e per "**accorpamento**" l'aggregazione di un fondo confinante a quello preposseduto.

In sostanza, i benefici fiscali in esame possono essere concessi solamente a colui che risulti già proprietario di altri fondi nei territori ove è ubicato il fondo oggetto del trasferimento.

Produzioni al momento della registrazione dell'atto.

Ai fini della concessione dei benefici fiscali, non è richiesta al momento della registrazione dell'atto la produzione di alcun certificato. (Comm. trib. centr. sez. IX., 13 gennaio 1994, n. 118 "*L'atto di acquisto di un fondo agricolo sito in zona montana è da ammettere al godimento dei benefici fiscali previsti dall'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, senza che il contribuente interessato abbia l'onere di presentare all'uopo alcun certificato dell'ispettorato dipartimentale delle foreste attestante la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dei benefici fiscali "de quibus", in quanto l'esistenza dei presupposti medesimi va desunta dalle risultanze stesse dell'atto di vendita, salvo, in ogni caso, il potere dell'ufficio di verificare l'eventuale non corrispondenza del trasferimento allo scopo per il quale quest'ultimo è stato stipulato (accorpamento e arrotondamento), tenendo presente, comunque, che le medesime conclusioni vanno adottate anche con riguardo ai consimili atti di trasferimento di fondi rustici posti in essere nel vigore delle leggi anteriori al citato D.P.R. n. 601 del 1973 e, in special modo, dell'art. 1 della l. 26 marzo 1956 n. 266, che prevede la presentazione di un'attestazione provvisoria dell'ispettorato dipartimentale delle foreste come mera facoltà del contribuente al fine della concessione, al momento della registrazione dell'atto, dei benefici fiscali in parola, salvo revoca in caso di omessa produzione, entro l'anno successivo, dalla certificazione*

definitiva, in ordine alla rispondenza dell'atto agli scopi voluti dal legislatore”).

Si ritiene, tuttavia, opportuno riportare nell'atto di trasferimento alcune dichiarazioni dell'acquirente:

- la qualità di coltivatore diretto tramite l'indicazione degli estremi di iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale INPS;
- l'ubicazione del fondo nel territorio montano come identificato nel citato art. 9;
- la prepossidenza di altri terreni con le caratteristiche di cui all'art. 9 (arrotondamento/accorpamento).

Regime delle decadenze.

Decadono dai benefici fiscali i proprietari di terreni montani che non osservano gli obblighi derivanti dai vincoli idrogeologici o imposti per altri scopi.

Si segnala che, oltre quelle sopra indicate, non sussistono ulteriori cause di decadenza analoghe o riconducibili a quelle previste dal **decreto mille proroghe 2010**; ne consegue che l'acquirente che aliena o cessa la coltivazione del terreno situato in territorio montano non incorrerà in alcuna sanzione decadenziale.

LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER IL COMPENDIO UNICO NEI TERRITORI DELLE COMUNITÀ MONTANE

Ai sensi dell'art. 5bis della Legge 97/94 aggiunto dall'art. 52, comma 21 della Legge 448/01, i trasferimenti di terreni agricoli situati in territori montani a favore di coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli a titolo principale che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno **dieci anni** dal trasferimento sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere.

Concetto di “compendio unico”

Detta normativa non contiene alcuna definizione del “**compendio unico**” salvo il riferimento al concetto di **superficie minima indivisibile**, la cui determinazione viene demandata alle Regioni, stante l’espreso rinvio al comma 6 del citato art. 5bis, definito dalle Regioni che vi hanno legiferato quale “*superficie necessaria e sufficiente a garantire l’esercizio di una conveniente coltivazione del fondo secondo le regole della buona tecnica agraria*”.

Nella nostra Regione non esiste alcuna normativa che contenga una definizione tecnica di superficie minima indivisibile, in quanto la Regione ha delegato questo compito alle singole Comunità montane.

Tipologia degli atti di trasferimento

Non sono posti limiti al titolo del trasferimento e, pertanto, le esenzioni sono applicabili a qualunque atto traslativo, sia esso oneroso o eseguito a titolo gratuito.

Requisiti per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali

Ai fini della concessione delle esenzioni fiscali, occorre che:

- il terreno sia compreso nei territori delle Comunità Montane;
- l’acquirente deve rivestire la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale e deve impegnarsi a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento.

Quest’ultima figura è stata completamente assorbita da quella dell’“imprenditore agricolo professionale”, introdotta dalla D.lgs. 99/04, come modificato dal D.lgs. 101/05 (art, 1, 5quater <<*Qualunque riferimento nella legislazione vigente all’imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all’imprenditore agricolo professionale*>>).

Vincolo di indivisibilità

La norma prevede un vincolo di indivisibilità sui terreni costituiti in compendio per la durata di **quindici anni** dalla data del trasferimento, con la

conseguenza che per lo stesso periodo di durata, i terreni agricoli costituiti in compendio non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi.

Appare evidente che il vincolo di indivisibilità soddisfa la *ratio* legislativa tesa a garantire l'attività agricola.

A questa stessa *ratio* si ispira la previsione legislativa in forza della quale, in caso di successione, il compendio unico deve essere compreso per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione.

Detto vincolo deve ritenersi irrevocabile per tutta la sua durata, sebbene ciò sia stato oggetto di discussione.

A favore della tesi dell'irrevocabilità depongono:

- la mancanza di un'espressa previsione normativa derogatoria (che invece compare nell'analogo istituto del fondo indivisibile per 15 anni (già 30 anni) acquistato con le agevolazioni creditizie in tema di formazione o ampliamento della proprietà contadina (art. 11 della Legge 817/71);
- la *ratio legis*, mirante a tutelare l'integrità dell'azienda agricola.

Produzioni al momento della registrazione dell'atto.

Al momento della registrazione dell'atto non è prevista dalla legge alcuna produzione documentale.

Regime delle decadenze

La violazione degli obblighi imposti dalla normativa (obblighi di coltivazione e obblighi di infrazionabilità) comporta la corresponsione delle imposte ordinarie e relativi interessi nonché la maggiorazione pari al 50% delle imposte dovute.

Pur essendo stata posta in dubbio da taluni la validità dell'atto di trasferimento, possiamo assumere che l'unica sanzione collegata alla violazione di detti obblighi sia di carattere pecuniario, in quanto, anche alla luce dell'oramai consolidato orientamento di legittimità, ricorre la sanzione della nullità ove espressamente sancita dalla legge.

LA TASSAZIONE AGEVOLATA AI SENSI DELL'ART. 5 BIS DEL D.LGS. N. 228/2001 COSÌ COME INTRODOTTO DALL'ART. 7, COMMA PRIMO DEL D.LGS. 99/04, COME MODIFICATO DAL D.LGS. 101/05

A questo punto, riteniamo opportuno trattare congiuntamente il tema della tassazione agevolata con riferimento al compendio unico in generale introdotto dall'art. 7 del D.lgs. 99/04, come modificato dal D.lgs. 101/05, in quanto presenta alcune analogie con la normativa prevedente la tassazione agevolata relativa al compendio unico nei territori delle Comunità montane anzi commentata.

In effetti, il Legislatore, con l'art. 7 del D.lgs. 99/04, come modificato dal D.lgs. 101/05, ha esteso a tutto il territorio nazionale, e più esattamente a tutti i terreni, anche a quelli non ubicati nei territori delle Comunità montane, i benefici fiscali di cui alla precitata Legge 97/94 (5-bis, comma 2 del D.Lgs. 99/2004 espressamente richiama l'art. 5-bis, commi 1 e 2 della Legge 97/94).

In particolare, la norma in commento prevede l'applicazione dei benefici fiscali (esenzione totale dalle imposte di registro, ipotecarie, catastali e di bollo) *"al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento"*.

La ratio legislativa

"La ricomposizione fondiaria è strumento indispensabile per una moderna agricoltura imprenditoriale".

Questo è il principio che ha ispirato il Legislatore nell'estendere a tutto il territorio nazionale i benefici fiscali di cui alla Legge 97/1994 previste per i terreni ubicati nei territori delle Comunità montane. Invero, il fine precipuo che il legislatore ha inteso perseguire con la normativa in commento è stato

quello di contribuire al processo di modernizzazione dei settori dell'agricoltura, in coerenza con la normativa comunitaria, evitando l'eccessivo frazionamento della proprietà fondiaria, che si verifica soprattutto in sede successoria, garantendo il conseguente rafforzamento strutturale delle imprese agricole al fine di renderle più competitive, non potendo essere tali le aziende di piccolissime dimensioni che, rappresentando un terzo del settore agricolo, contribuiscono in maniera determinante a rendere strutturalmente debole l'agricoltura in Italia.

Concetto di “compendio unico” generale”

Per compendio unico si intende, ai sensi di legge, l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni (per le pertinenze e i fabbricati rurali vale la regola della estensione delle agevolazioni).

Nel silenzio dei D.lgs. 99/2004 e 101/2005, ed in mancanza di espressa previsione regionale, si pone la necessità di individuare, ai sensi della normativa in esame, il soggetto o l'organo idoneo ad attestare l'estensione di terreno atta a costituire un compendio unico in rapporto alla sua redditività secondo quanto determinato dai piani regionali di sviluppo rurale.

Nella nostra Regione, il compito di attestare l'estensione di terreno atta a costituire un compendio unico in rapporto alla sua redditività secondo quanto determinato dai piani regionali di sviluppo rurale è stato delegato alla Provincia.

Tipologia degli atti di trasferimento

Poiché l'art. 5-bis parla testualmente di "trasferimento a qualsiasi titolo", sono da ritenersi compresi nella normativa, sia i trasferimenti a titolo oneroso che quelli a titolo gratuito. Conseguentemente sono da ritenersi esclusi gli acquisti a titolo originario, non comportando questi, trasferimento.

Si segnala a tal proposito la **risoluzione n. 407/E** dell'Agenzia delle Entrate che ha escluso l'applicabilità dei benefici in parola in caso di registrazione di un contratto preliminare con dazione di caparra relativo a terreno agricolo da

acquistarsi da parte di imprenditore agricolo professionale e finalizzato alla futura costituzione di un compendio unico. L'Agenzia delle Entrate ha rilevato che i benefici fiscali di cui all'art. 5bis si rendono applicabili agli atti di trasferimento a qualsiasi titolo e quindi non può rientrare nell'ambito di suddetta norma il contratto preliminare in quanto lo stesso produce esclusivamente effetti obbligatori e non traslativi.

Requisiti per il riconoscimento dei benefici fiscali

Ai fini della concessione delle esenzioni fiscali, l'acquirente non necessariamente deve rivestire la qualifica di coltivatore diretto ovvero la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Tale qualifica potrà essere conseguita successivamente all'atto di trasferimento, ciò sempre nell'ottica di favorire gli investimenti in agricoltura ed evitare lo smembramento del compendio.

E' viceversa richiesto dalla normativa l'impegno da parte dell'acquirente di costituire il compendio unico e coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento. Tale impegno deve risultare da apposita dichiarazione resa al notaio nell'atto d'acquisto.

Per completezza, si segnala che l'art. 11-quater consente di costituire in compendio unico terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, senza contestuale acquisto di terreno agricolo, ma unicamente per la salvaguardia dell'integrità aziendale, il tutto mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi a notaio nelle forme dell'atto pubblico.

Possibile formazione differita del compendio

Secondo parte della Dottrina, sarebbe possibile usufruire dei benefici fiscali per tutti gli atti di trasferimento finalizzati al raggiungimento della superficie minima necessaria alla costituzione del compendio unico.

Tuttavia, dobbiamo segnalare una tesi contraria (tesi della contestualità) che escluderebbe l'applicazione dei benefici fiscali a tutti gli atti di trasferimento posti in essere con la finalità futura di costituire il compendio, salvo all'ultimo

atto in cui si raggiunge la superficie minima e quindi viene costituito il compendio.

Vincolo di indivisibilità

Il citato art. 7 del D.lgs. 99/04, come modificato dal D.lgs. 101/05 prevede espressamente che i "*terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituenti il compendio unico, sono considerati unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e durante tale periodo non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi*".

Il vincolo di indivisibilità sul compendio unico deve essere espressamente menzionato nell'atto di trasferimento e trascritto presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari.

Detto vincolo deve ritenersi irrevocabile per tutta la sua durata, sebbene ciò sia stato oggetto di discussione.

A favore della tesi dell'irrevocabilità depongono:

- la mancanza di un'espressa previsione normativa;
- la *ratio legis*, mirante a tutelare l'integrità dell'azienda agricola.

Produzioni al momento della registrazione dell'atto

Al momento della registrazione dell'atto non è prevista dalla legge alcuna produzione documentale.

Sanzione della nullità dell'atto

Si segnala, infine, che è espressamente prevista la sanzione della nullità per gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie aventi per effetto il frazionamento del compendio unico entro il decennio dalla costituzione del vincolo di indivisibilità.

Esame comparato della normativa concernente il compendio unico "montano" e quella concernente il compendio unico "generale"

La normativa sul compendio unico generale e quella del compendio unico montano coesistono, sebbene da taluno si sia ravvisato un potenziale conflitto tra legge speciale anteriore e legge generale posteriore.

E' da ritenere che nei territori delle Comunità montane sia possibile usufruire di entrambe le normative; viceversa, nei territori non ricompresi nelle Comunità montane si possa usufruire solo della normativa sul compendio unico generale.

	Requisiti soggettivi	Durata del vincolo di indivisibilità	Formalità	Regime delle decadenze: sanzioni
Compendio montano	Preesistenza della qualifica di coltivatore diretto o IAP	15 anni		Sanzione pecuniaria
Compendio generale	Acquisizione successiva della qualifica di coltivatore diretto o IAP	10 anni	Trascrizione vincolo di indivisibilità	Nullità dell'atto

PROPOSTA DI CLAUSOLE CONTRATTUALI

Trattamento tributario ordinario

Le parti si danno atto che la presente vendita sconta le normali imposte di registro al 15%, ipotecaria al 2% e catastale all'1%.

Agevolazioni della piccola proprietà contadina

La parte acquirente signor <> chiede di beneficiare delle agevolazioni fiscali a favore dei coltivatori diretti di cui all'art. 2, comma 4-bis della legge 26 febbraio 2010, n. 25 di conversione del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, Pubblicata nella Gazz. Uff. del 27 febbraio 2010, n. 48, S.O. (imposta di registro fissa, imposta ipotecaria fissa, imposta catastale all'1% e imposta di bollo esente).

A tal fine dichiara:

- di dedicare abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- di non avere venduto fondi rustici nel biennio precedente ad oggi;
- di voler effettuare l'acquisto per l'arrotondamento//accorpamento di una proprietà diretto coltivatrice, come risulta dal

(se definitivo)

certificato rilasciato dalla Provincia di <> Settore Agricoltura e Alimentazione/dalla Comunità Montana di <>, in data <> n. <> PG n. <> che mi esibisce e che verrà presentato in sede di registrazione del presente atto.

(ovvero se provvisorio)

- di aver già inoltrato la domanda tendente ad ottenere l'agevolazione di cui trattasi presso la Provincia di <> Settore Agricoltura e Alimentazione/la Comunità Montana di <>, come risulta dall'attestazione rilasciata in data <> n. <> PG n., che mi esibisce e che verrà presentato in sede di registrazione del presente atto, con obbligo di presentare il certificato definitivo entro tre anni dalla registrazione del presente atto.

Le parti dichiarano di essere a conoscenza che in caso di infedeltà delle precedenti dichiarazioni, le parti contraenti sono solidalmente tenute al pagamento dei tributi ordinari e la parte acquirente è tenuta a corrispondere una soprattassa pari all'ammontare dei tributi recuperati.

La parte acquirente dichiara inoltre di essere a conoscenza della decadenza dalle agevolazioni tributarie qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente il fondo o cessi di coltivarlo.

IAP individuale

Le parti chiedono che al presente atto si applichino le agevolazioni tributarie stabilite dall'art. 2, comma 4-bis della legge 26 febbraio 2010, n. 25 di conversione del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, Pubblicata nella Gazz. Uff. del 27 febbraio 2010, n. 48, S.O (imposta di registro fissa, imposta ipotecaria fissa, imposta catastale nella misura dell'1 per cento, esenzione dall'imposta di bollo) come previsto dall'art. 1, comma 4 del D.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, modificato dal D.lgs. n. 101/2005.

A tal fine la parte acquirente dichiara:

- di essere in possesso dei requisiti di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1, comma 1 del D.lgs. n. 99/2004, modificato dal D.lgs. n. 101/2005 e di avere diritto alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione diretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, come risulta

(se definitivo)

dal certificato rilasciato dalla Provincia di <>, Settore Agricoltura e Alimentazione//dalla Comunità Montana di <>, il <> prot. n. <> che mi esibisce e che sarà presentato in sede di registrazione del presente atto;

(se provvisorio)

- di aver già inoltrato la domanda tendente ad ottenere l'agevolazione di cui trattasi presso la Provincia di <> Settore Agricoltura e Alimentazione/la Comunità Montana di <>, come risulta dall'attestazione rilasciata in data <> n. <> PG n. , che mi esibisce e che verrà presentato in sede di registrazione del presente atto, con obbligo di presentare il certificato definitivo entro tre anni dalla registrazione del presente atto.

- di essere iscritta nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale dell'I.N.P.S. con decorrenza dal <> (ovvero di aver presentato domanda e di essere stato iscritto con riserva come risulta dall'attestazione n. <> del <>).

La parte acquirente dichiara di non avere venduto fondi rustici nel biennio precedente ad oggi.

La parte acquirente dichiara inoltre di essere a conoscenza della decadenza dalle agevolazioni tributarie:

- qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente il fondo o cessi di coltivarlo o di condurlo direttamente;

- qualora perda i requisiti di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1, comma 1 del D.lgs. n. 99/2004 nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni.

Soocietà IAP

Agevolazioni art. 2, comma 4 del D.lgs. n. 99/2004 - Le parti, in proprio e rappresentata come sopra, chiedono che al presente atto si applichino le agevolazioni tributarie stabilite dall'art. 2, comma 4-bis della legge 26 febbraio 2010, n. 25 di conversione del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, Pubblicata nella Gazz. Uff. del 27 febbraio 2010, n. 48, S.O (imposta di registro fissa, imposta ipotecaria fissa, imposta catastale nella misura dell'1 per cento, esenzione dall'imposta di bollo), come previsto dall'art. 2, comma 4 del D.LGS. 29 marzo 2004, n. 99, modificato dal D.lgs. n. 101/2005.

A tal fine la società acquirente, a mezzo come sopra, dichiara:

- di essere società agricola e di avere i requisiti di cui al citato art. 2 comma 1, come risulta dalla costituzione in epigrafe;

- che il signor <> , socio// amministratore della società acquirente, è in possesso dei requisiti di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1, comma 1 del D.lgs. n. 99/2004 ed è iscritto nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale dell'I.N.P.S. con decorrenza dal <>;

- che la società acquirente è in possesso dei requisiti di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1, comma 3, lettera a)//b) del D.lgs. n. 99/2004, ed ha pertanto diritto alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione diretta e creditizia stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, come risulta

(se definitivo)

dal certificato rilasciato dalla Provincia di <>, Settore Agricoltura e Alimentazione//dalla Comunità Montana di <>, il <> prot. n. <> che mi esibisce e che sarà presentato in sede di registrazione del presente atto;

(se provvisorio)

- di aver già inoltrato la domanda tendente ad ottenere l'agevolazione di cui trattasi presso la Provincia di <> Settore Agricoltura e Alimentazione/la Comunità Montana di <>, come risulta dall'attestazione rilasciata in data <> n. <> PG n. , che mi esibisce e che verrà presentato in sede di registrazione del presente atto, con obbligo di presentare il certificato definitivo entro tre anni dalla registrazione del presente atto e di aver presentato domanda e di essere stato iscritto con riserva come risulta dall'attestazione n. <> del <>;

che la società acquirente non ha venduto fondi rustici nel biennio precedente ad oggi.

I legali rappresentanti della società acquirente dichiarano, inoltre, di essere a conoscenza della decadenza dalle agevolazioni tributarie:

- qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, la società alieni volontariamente il fondo o cessi di coltivarlo o di condurlo direttamente;

- in caso di perdita dei requisiti di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1, comma 3 del D.lgs. n. 99/2004 nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni. La parte acquirente dichiara inoltre di essere a conoscenza della decadenza dalle agevolazioni tributarie.

IAP SENZA AGEVOLAZIONI COLTIVATORE DIRETTO

Con certificazione

La parte acquirente richiede l'applicazione al presente atto dell'imposta di registro nell'aliquota dell'8% (imposta ipotecaria al 2% ed imposta catastale all'1%), prevista per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di imprenditori agricoli professionali ed a tal fine dichiara di avere i requisiti di cui al Decreto Legislativo 29/03/2004 n. 99, modificato dal D.Lgs. 27 maggio 2005 n. 101 come risulta da apposita certificazione che mi esibisce e che verrà prodotta in sede di registrazione del presente atto.

La parte acquirente si dichiara a conoscenza della decadenza dal beneficio tributario nel caso di destinazione del terreno, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni da oggi. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'Ufficio del Registro competente; in mancanza si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento di destinazione.

Senza certificazione

La parte acquirente richiede l'applicazione al presente atto dell'imposta di registro nell'aliquota dell'8% (imposta ipotecaria al 2% ed imposta catastale all'1%), prevista per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di imprenditori agricoli professionali, e dichiara di voler conseguire i requisiti dalla vigente normativa di cui al Decreto Legislativo 29/03/2004 n. 99, modificato dal D.Lgs. 27 maggio 2005 n. 101, ed a tal fine si riserva di produrre entro tre anni da oggi all'Ufficio del Registro la certificazione della sussistenza dei requisiti stessi.

La parte acquirente si dichiara a conoscenza della decadenza dal beneficio tributario nel caso di mancata produzione nel termine indicato della predetta certificazione o nel caso di destinazione del terreno, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni da oggi. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'Ufficio del Registro competente; in mancanza si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento di destinazione.

Territori montani

La parte acquirente, trattandosi di acquisto di terreno posto in territorio montano di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, effettuato a scopo di arrotondamento o di accorpamento della proprietà diretta o coltivatrice, chiede l'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa, l'esenzione dall'imposta catastale ai sensi del predetto articolo nonché l'esenzione dall'imposta di bollo.

A tal fine, se ed in quanto occorrer possa, la parte acquirente dichiara:

- di essere coltivatore diretto, iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale INPS;
- che il terreno oggetto della presente compravendita è ubicato nel territorio montano secondo quanto indicato nel citato art. 9 comma 1 lettere a), b) e c);
- di essere già proprietario di altri terreni con le caratteristiche di cui all'art. 9 ai fini dell'arrotondamento/accorpamento.

Compendio unico montano

La parte acquirente, ai sensi dell'art. 5 bis della legge 31 gennaio 1994 n. 97, così come introdotto dall'art. 52 comma 21 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, chiede per il presente atto l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie, catastali, di bollo e di ogni altro genere, trattandosi di terreno agricolo e relative pertinenze ubicato nel territorio della Comunità Montana di <> dichiarando di essere coltivatore diretto // imprenditore agricolo professionale ed impegnandosi a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni da oggi e a costituirlo in un compendio unico ed indivisibile per il termine di legge di quindici anni.

La parte acquirente si dichiara inoltre edotta che in caso di violazione degli obblighi di cui sopra, saranno dovute oltre alle imposte ordinarie ed ai relativi interessi, maggiori imposte pari al 50% delle imposte dovute.

Compendio unico generale

La parte acquirente, ai sensi dell' art. 5-bis del D.lgs.del 18 maggio 2001, n. 228, così come aggiunto dall'art. 7 comma 1 del D.lgs del 29 marzo 2004 n.99, a sua volta modificato dal D.lgs. 27 maggio 2005 n. 101, per cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 5 bis della legge 31 gennaio 1994 n. 97, al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che s'impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo e a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento, chiede l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie, catastali, di bollo e di ogni altro genere, dichiarando di essere coltivatore diretto // imprenditore agricolo professionale ed impegnandosi a coltivarlo per almeno dieci anni da oggi e a costituirlo in un compendio unico ed indivisibile per il termine di legge, chiedendo la trascrizione di tale vincolo con avvertenza della nullità degli atti tra vivi e delle disposizioni testamentarie che abbiano per effetto il frazionamento del compendio unico.