

DOTTOR AGR. CARLO ACERBI

Mantova – Viale Gorizia n. 21

Tel. 0376 325534 Fax 0376 226903

Indirizzo e-mail carlo.acerbi@notaiobertolucci.it

LA VENDITA DI FONDI RUSTICI

BREVI CONSIDERAZIONI IN ORDINE
ALLA APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE
INDIRETTE E DEI BENEFICI FISCALI

Nota

Mantova 20 Gennaio 2009

Il contenuto di queste pagine non è altro che il modesto tentativo da parte dello scrivente di rielaborare il pensiero di più autorevoli professionisti e studiosi

Solo l'esperienza personale e professionale maturata lavorando in uno studio notarile di una delle più progredite zone agricole d'Italia, mi ha permesso da una parte di affrontare "sul campo" gli argomenti trattati e dall'altra di riscontrare le difficoltà che spesso incontrano, su tali questioni, i colleghi agronomi ai quali, per quanto occorre possa, invio questo mio personale contributo.

SOMMARIO

PREMESSA

1. CENNI SULLE IMPOSTE INDIRETTE

2. RISCOSSIONE E BASE IMPONIBILE

3. OGGETTO DEL TRASFERIMENTO

3.1 Terreno Agricolo

3.2 Pertinenze

3.3 Catasto Fabbricati e Ruralità

3.4 Accatastamento Fabbricati Rurali

3.5 Regime Pagamento Unico

3.6 Azienda Agricola

4. TIPOLOGIA DI ATTI

5. BENEFICI FISCALI

5.1 Benefici P.P.C

5.2 I.A.P. Non Iscritto all' INPS

5.3 I.A.P. Iscritto All'insps

5.4 Società Agricole

6. COMPENDIO UNICO

7. GIOVANI IMPRENDITORI

PREMESSA

In materia di imposizione indiretta e più specificatamente di imposta di registro e di quella ipotecaria e catastale, il legislatore, per l'ipotesi di trasferimento della proprietà di *"terreni agricoli e relative pertinenze"*, ha previsto l'applicazione ordinaria del più alto regime impositivo, essendo prevista l'aliquota complessiva del 18%. (15% imposta di registro, 2% imposta ipotecaria e 1% imposta catastale). Dalla lettura degli atti¹ parlamentari risulta che il legislatore stesso abbia così voluto "portare un freno alla speculazione in corso sul mercato dei terreni agricoli in funzione della speculazione edilizia o dell'investimento del bene rifugio". Per tale motivo dall'applicazione di questa aliquota, in base ad una normativa agevolativa ora precedente ora successiva alla adozione dei testi unici dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, si sono sottratti gli acquirenti che rivestivano e rivestono la qualifica di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli professionali.

Nel corso degli anni l'evoluzione della normativa, della giurisprudenza e della prassi in materia di applicazione delle imposte dirette ed indirette per l'ipotesi di trasferimenti di proprietà di terreni è stata per lo più finalizzata a risolvere le problematiche nascenti dalle diverse e non coincidenti definizioni date dal nostro legislatore per le aree diverse da quelle agricole. In realtà, in questi ultimi tempi, il complicarsi dello scenario economico - sociale all'interno del quale vivono i tradizionali operatori del settore agricolo, il mutamento della natura degli stessi operatori che hanno organizzato la loro presenza sul mercato attraverso strutture societarie via via più complesse rispetto alla tradizionale famiglia diretto coltivatrice, l'adozione di una politica agricola comunitaria e più in generale la genetica necessità di una fiscalità più "flessibile" per il settore agricolo, hanno spinto all'adozione di una svariata produzione di normativa agevolativa in materia di imposte indirette relative al trasferimento di terreni agricoli. In questo mutato scenario sono cambiate anche la definizione, la consistenza, la natura, la destinazione delle "pertinenze dei terreni agricoli" cosicché si è disciplinato il requisito della ruralità e/o della strumentalità dei fabbricati così come sono sorti "diritti di credito", strettamente connessi al terreno, come i diritti all'aiuto previsti dai regolamenti comunitari e della cui natura giuridica si è discusso ed ancora si discute.

Il nostro legislatore si è dunque sentito in dovere di abbandonare le proprie originarie convinzioni e ad avviare un'importante riforma² del comparto agricolo per la semplificazione e modernizzazione dello stesso, anche in sintonia con la normativa comunitaria, imponendo agli operatori del settore un consistente sforzo interpretativo che non è stato sempre né del tutto univoco né risolutivo.

¹ Lavori della VI Commissione della Camera dei Deputati in sede referente – verbale del 12 gennaio 1977

² D.Lgs. n. 228 del 18 Maggio 2001 in esecuzione della legge delega del 5 Marzo 2001 n. 57. – D.Lgs n. 99 del 29 Marzo 2004 – D.Lgs. n. 101 del 27 Maggio 2005.

CENNI SULLE IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta è di fatto un prelievo coattivo di ricchezza non connesso ad una specifica prestazione da parte dello stato o degli altri enti pubblici. I vari tipi di imposta si distinguono in due diverse categorie quelle dirette e quelle indirette. Sono dirette le imposte che non si trasferiscono, quelle cioè che rimangono a carico di chi è obbligato dalla legge a pagarle (ad es., quelle che colpiscono direttamente il reddito o il patrimonio). Sono indirette le imposte che colpiscono la ricchezza nel momento in cui si manifesta in maniera indiretta, ossia quanto essa viene o consumata oppure trasferita. Difatti si parla di imposte sui consumi - come l'Iva - o sui trasferimenti immobiliari (imposta di registro, catastale ed ipotecaria). In relazione alla misura e al modo in cui se ne determina l'ammontare, le imposte si distinguono in fisse, proporzionali, progressive e regressive. Le imposte, la cui applicazione si vuole trattare, sono indirette e proporzionali in quanto l'aliquota è costante ma l'ammontare dell'imposta aumenta in misura direttamente proporzionale all'aumentare dell'imponibile.

L'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali appartengono anche alle categorie delle "imposte di atto" cioè colpiscono l'atto di compravendita del terreno e più precisamente quel negozio che ha un effetto reale e traslativo della proprietà, in base al suo contenuto ed agli effetti che è potenzialmente idoneo a produrre, secondo l'intrinseca natura e lo specifico contenuto dell'atto stesso, in relazione agli effetti giuridici cui esso è destinato. Il presupposto dell'imposizione deve essere individuato nell'atto non inteso nella sua materialità ma in considerazione degli effetti che esso è potenzialmente idoneo a produrre. Sostanzialmente l'imposta di registro non colpisce l'atto come documento (cosa che avviene, invece, per l'imposta di bollo), bensì l'atto in quanto produttivo di effetti giuridici.

L'atto che ha effetti traslativi, a titolo oneroso, della proprietà di terreni agricoli e relative pertinenze e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali e la rinuncia pura e semplice agli stessi sui beni medesimi è soggetto a

Imposta di registro³ secondo l'aliquota ordinaria del 15%

Imposta ipotecaria⁴ secondo l'aliquota ordinaria del 2%

Imposta catastale⁵ secondo l'aliquota ordinaria dell'1%

Sono obbligati al pagamento dell'imposta, al momento della registrazione dell'atto, i pubblici ufficiali che hanno ricevuto o autenticato l'atto di compravendita, i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione e sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti.⁶

³ D.P.R. 26 Aprile 1986 n. 131

⁴ D.Lgs 31 Ottobre 1990 n. 347

⁵ D.Lgs 31 Ottobre 1990 n. 347

⁶ art. 57 del D.P.R. 26 Aprile 1986 n. 131.

RISCOSSIONE E BASE IMPONIBILE DELLE IMPOSTE INDIRECTE

L'aliquota impositiva ordinaria o quella ridotta, in forza di vari benefici fiscali invocati, prevista per l'imposta di registro è applicata su una base imponibile costituita dal prezzo dichiarato dalle parti contraenti in atto. Non è superfluo precisare che la base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali è la medesima, salvo rare eccezioni, di quella determinata ai fini dell'imposta di registro.⁷

Come meglio di seguito argomentato, il nostro legislatore, nel corso del tempo, non si è sforzato di dare definizioni univoche e coincidenti di terreni edificabili né, tanto meno, di terreni agricoli/non edificabili, intendendo questi ultimi quelli privi "di capacità edificatoria" o "non suscettibili di attività edificatoria".

Questa distinzione, fino ad un recente passato, ha rivestito una notevole importanza per la determinazione della base imponibile sulle quale applicare l'aliquota impositiva per l'ipotesi di trasferimento di proprietà di terreni agricoli e delle rispettive pertinenze. Infatti, fino alla entrata in vigore della legge 11 Agosto 2006 n. 248, alla competente Agenzia delle Entrate, in forza di quanto disposto dall'articolo 52 4° e 5° comma del D.P.R. 26.4.1986 n. 131, era assolutamente preclusa la possibilità di rettificare il valore dichiarato (comunemente prezzo) nel caso in cui questo fosse stato pari o superiore alle rendite catastali come determinate dallo stesso articolo 52 D.P.R. 131/1986. In sostanza una volta dichiarato un prezzo di compravendita pari o superiore alle rendite catastali moltiplicate per determinati coefficienti (oggi 112,50), l'Agenzia delle Entrate era obbligata a riscuotere l'imposta considerando quale base imponibile il prezzo dichiarato senza alcuna possibilità di ulteriore attività di accertamento.

La novità normativa apportata dalla legge 11 Agosto 2006 n. 248 consiste nel fatto che ora la competente Agenzia delle Entrate può, entro tre anni dalla registrazione dell'atto di compravendita, provvedere a rettificare il valore dichiarato e chiamare le parti, in via solidale fra loro, a corrispondere la somma pari alla differenza delle imposte dovute, in seguito alla rettifica del valore, e quelle versate in sede di registrazione dell'atto. In proposito non è del tutto superfluo ribadire che oltre alla suddetta somma, sono dovuti gli interessi legali nonché le eventuali sanzioni - dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta - se il valore definitivamente accertato, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato.⁸

Un'importante conseguenza di questa attività di accertamento, verifica e rettifica del valore dichiarato in atto di compravendita da parte della Agenzia delle Entrate è l'emissione parte della stessa del provvedimento di liquidazione della maggiore imposta dovuta la quale ha natura di imposta complementare⁹. Tale circostanza determina che:

a) essendo la detta imposta dovuta per un fatto non imputabile a solo una delle parti contraenti, il pagamento della detta imposta è a carico di tutte le parti in via solidale fra loro.¹⁰ Poco vale, perché ha effetti obbligatori solo tra le parti contraenti e perché non

⁷ Articolo 2 del D.Lgs 31 Ottobre 1990 n. 347

⁸ Articolo 71 del D.P.R. 131/1986 ed articolo 13 del D.Lgs 347/1990.

⁹ Articolo 42 comma 1 del D.P.R. 131/186

¹⁰ Articolo 57 comma 4 del D.P.R. 131/1986

opponibile alla Agenzia delle Entrate, la pattuizione ordinariamente convenuta negli atti di compravendita immobiliare in base alla quale si dispone che le imposte dell'atto siano ad esclusivo carico della parte acquirente.

b) a garanzia del pagamento della suddetta imposta, sorge il privilegio speciale immobiliare, il quale assiste i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto, gravando sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce. Il privilegio speciale immobiliare che assiste le imposte principali (ovvero quelle versate in sede di registrazione dell'atto) e complementari è caratterizzato dal cosiddetto diritto di seguito e può essere esercitato nei confronti di coloro che acquistano diritti sui beni gravati successivamente al sorgere del privilegio stesso. Il privilegio speciale immobiliare ha comunque una durata limitata. Infatti «lo Stato ha privilegio secondo le norme del Codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione»¹¹. In conclusione, le imposte principali e quelle complementari sono assistite da privilegio speciale immobiliare, ex artt. 2772 c.c. e 56 comma 4 d.p.r. n. 131/1986, opponibile al terzo acquirente dell'immobile (art. 2772 comma 4 c.c.), il quale è esposto al rischio di un'espropriazione forzata da parte dell'Agenzia delle Entrate per cinque anni dalla registrazione dell'atto (che ha dato origine al privilegio speciale immobiliare), termine non soggetto a interruzioni o sospensioni, ed entro il quale l'Amministrazione procedente deve almeno iniziare la procedura esecutiva, assoggettando a pignoramento l'immobile.

¹¹ Articolo 56 del D.P.R. 131/1986

OGGETTO DEL TRASFERIMENTO

1. Terreno Agricolo

L'articolo 1, 3° comma, della Tariffa – parte prima – allegata al D.P.R. n. 131 del 26 Aprile 1986 determina l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 15% facendo riferimento ai trasferimenti che hanno “per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze”.

La legge istitutiva dell'imposta di registro non prevede una specifica definizione di terreno agricolo e neppure di area edificabile. Anzi, la determinazione della aliquota impositiva per questa ultima categoria avviene facendola ricomprendere in quella indeterminata “degli immobili in genere”¹². In realtà, come osservato nel precedente paragrafo in tema di base imponibile ed accertamento del valore, anche prima della entrata in vigore della legge 248 dell'11 Agosto 2008, la disposizione contenuta nell'articolo 52 comma 4 del TUR¹³, qualificando i terreni per i quali veniva prevista la possibilità di rettifica del valore da parte della Agenzia delle Entrate, faceva riferimento ai “terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”. C'è chi ha tentato di capire che cosa il legislatore abbia voluto intendere per “terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”, volendo, una volta capitolo, tentare di definire, per differenza, gli altri tipi di terreno ovvero quelli agricoli. Così c'è chi¹⁴, facendo il verso a monsieur De La Palice, ha definito il “Terreno agricolo quello destinato allo svolgimento di attività agricola. Non prevedendo la legge di registro una specifica allusione o qualificazione in proposito sembra logico e legittimo fare ricorso ai principi del diritto civile, in particolare all'art. 2135 c.c., cui va riconosciuto il carattere di norma generale dell'ordinamento giuridico.” In realtà è più ragionevole, nonché è oggettivamente riscontrabile, “che la qualificazione di terreno agricolo – ai fini dell'applicabilità della richiamata aliquota impositiva - possa discendere o da una configurazione normatetica derivante dagli strumenti urbanistici o dalla reale stabile e permanente destinazione del terreno in assenza di una configurazione normativa.”¹⁵

Sostanzialmente la qualificazione di terreno, secondo le categorie sopra indicate, deriva dalla specifica destinazione allo stesso assegnatagli dal principale strumento di pianificazione urbanistica a livello comunale (Piano Regolatore Comunale/Piano di Governo del Territorio). In questo ci soccorre

- la Legge Urbanistica 1150/42 che ha individuato una classificazione delle zone del territorio comunale individuando come zone “E” quelle destinate esclusivamente all'agricoltura;

¹² Art. 1 comma 1 della Tariffa parte prima del D.P.R. 131/1986

¹³ Si intende l'imposta di Registro di cui al più volte citato D.P.R. 131/1986

¹⁴ Comm. Tributaria Centrale del 18 Gennaio 1989 n. 369

¹⁵ Consiglio di Stato Sez. III 29 Novembre 1983

- l'articolo 30 del D.P.R. 380/2001 (Testo Unico dell'Edilizia) che dispone che - sotto pena nullità - gli atti di compravendita di terreni non possano essere stipulati ove agli stessi non sia allegato il certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune competente per territorio.

In forza del combinato disposto delle due suddette norme sia le parti contraenti che l'amministrazione finanziaria sono sempre in grado di stabilire la precisa classificazione urbanistica del terreno oggetto del trasferimento di proprietà e conseguentemente di applicare la relativa aliquota impositiva.

L'altro grande empassè interpretativo è sorto nel tempo sul "quando" un terreno cessa di essere agricolo e quando diventi "suscettibile di edificabilità" e/o possa essere destinato ad "attività edificatoria" e ciò per il complesso ed articolato iter amministrativo, previsto dalla norma urbanistica, in materia di cambio di destinazione urbanistica del terreno stesso.

Non volendo soffermarsi sull'articolato contrasto interpretativo che nel tempo è sorto fra i vari organi giurisprudenziali, può bastare ricordare che il legislatore¹⁶ è intervenuto con una norma di interpretazione autentica cosicché " "... un'area è da considerare fabbricabile (nd.r. quindi non agricola) 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". Di fatto viene stabilito un *dies a quo* a partire dal quale un terreno cessa di essere agricolo e questo giorno è la delibera di adozione - quindi il primo iniziale stadio dell'iter amministrativo - della variante al P.R.G.C. che consenta il mutamento di destinazione urbanistica.

¹⁶ Art. 36, comma 2, del D.L. 223/2006 (Decreto Bersani)

2. Pertinenze

Un fondo rustico può alternativamente essere costituito da nudo terreno o da terreno con sovrastanti fabbricati rurali al servizio del fondo medesimo. Quando il legislatore ha esteso l'applicazione dell'aliquota del 15% anche al trasferimento delle "pertinenze" del terreno agricolo non voleva fare altro che riferirsi a quelli che nel gergo più comune vengono chiamati "fabbricati rurali". Nel tempo la nozione di pertinenza e di fabbricato rurale hanno subito una notevole evoluzione con importanti conseguenze di natura fiscale anche in tema di imposte di indirette.

Inoltre sul come, sul quando e sul quanto un fabbricato rurale possa essere pertinenziale sono sorte continue e costose diatribe fra amministrazione finanziaria e contribuente, tant'è che è stata prodotta in merito una consistente quantità di giurisprudenza.

Il rapporto pertinenziale intercorre tra due cose immobili non solo quando siano fisicamente connesse o adiacenti, ma anche quando siano isolate e staccate ed esso sorge in presenza di un rapporto funzionale di accessorio e principale tra i due beni (elemento oggettivo) e della destinazione fattane in modo durevole dall'avente diritto (elemento soggettivo).

Le corti di campagna, per la evoluzione storica che ha avuto la nostra edilizia rurale, sono caratterizzate spesso da una sproporzionalità fra la dimensione della casa padronale o delle case coloniche e quelle delle pertinenze perché queste ultime originariamente destinate a ricovero attrezzi ed allo stoccaggio di scorte vive e morte. Gli uffici finanziari hanno sempre mal tollerato questa sproporzionalità opponendo la considerazione che non può essere pertinenziale ad un edificio principale un altro di maggiori dimensioni. Rispetto all'aliquota ordinaria del 15% l'eventuale non riconoscimento della natura pertinenziale del fabbricato risulterebbe favorevole al contribuente che vedrebbe così applicarsi la minor aliquota dell'8% ma qualora il contribuente dovesse richiedere i benefici fiscali infra descritti (imposta fissa di registro, ipotecaria fissa e catastale 1%), l'applicazione dell'aliquota dell'8% risulterebbe fortemente penalizzante.

La vastità o, di contro, le ridotte dimensioni della cosa accessoria non sono di ostacolo al ricorrere del rapporto pertinenziale e l'avente diritto può anche ridurre od ampliare nel tempo il bene accessorio (o quello principale), dato che la durevolezza non equivale a perpetuità.

E', dunque, ipotizzabile che un terreno costituisca pertinenza di un fabbricato residenziale, che una costruzione costituisca pertinenza di un'altra costruzione, che un fabbricato costituisca pertinenza di un terreno (appunto un fabbricato colonico o altri "comodi" rurali, rispetto a un fondo agrario). Decisiva è la circostanza della destinazione dell'uno al servizio dell'altro. Un fabbricato rurale costituisce pertinenza del fondo agricolo in quanto finalizzato durevolmente all'utilizzazione dello stesso ad opera del proprietario. Un importante aiuto per dirimere la natura pertinenziale e quella rurale del fabbricato ci viene oggi fornita dalle risultanze catastali e dal riconoscimento della ruralità ai fini fiscali.

3. Catasto fabbricati e requisito della ruralità

Il disposto dell'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993 n. 557 convertito dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133 impone, ai fini di realizzare l'inventario del patrimonio edilizio, l'iscrizione di tutti i fabbricati nell'archivio catastale. Tuttavia tale iscrizione non comporta, *ipso facto*, la perdita dei requisiti di ruralità dei fabbricati, in quanto la medesima norma prevede, infatti, che il catasto in cui i fabbricati debbano essere iscritti – il catasto edilizio urbano – cambi nome, da catasto edilizio urbano a catasto fabbricati e che i fabbricati rurali iscritti in detto archivio mantengano la qualificazione di ruralità e, alle condizioni infra descritte, non debbano essere oggetto di denuncia di accatastamento.

Ai fini fiscali i requisiti di ruralità sono definiti dall'articolo 9, comma 3, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557¹⁷ in relazione a due diverse tipologie:

- a) fabbricati o porzioni di essi destinati ad edilizia abitativa;
- b) costruzioni strumentali all'attività agricola.

Con particolare riferimento alla prima categoria, sono rurali le case di abitazione, possedute dal soggetto titolare di diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito, che servono:

- all'imprenditore agricolo iscritto al registro delle imprese;
- alle persone addette alla coltivazione della terra;
- ai familiari conviventi a loro carico
- ai titolari di trattamenti pensionistici da attività lavorativa in agricoltura
- ai lavoratori agricoli subordinati

Tra i soggetti addetti alla coltivazione della terra rientrano anche le società agricole di cui all'articolo 2 del D.Lgs 99/04, il cui contenuto verrà analizzato nei paragrafi successivi. Più particolarmente, perché il fabbricato adibito a residenza mantenga il requisito della ruralità occorre la concorrenza dei seguenti requisiti

a) Possezzo: deve essere esercitato dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito, sempreché tali soggetti rivestano la qualifica di imprenditore agricolo, iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge n. 580/93, o da:

- 1) familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche,
- 2) soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali.
- 3) Per gli affittuari, il possesso dell'immobile va documentato mediante apposito atto registrato mentre per coloro che possiedono il fabbricato sulla base di un altro titolo idoneo, quale ad esempio il comodato, occorre verificare se sussistono le condizioni per un eventuale esonero dall'obbligo della registrazione del contratto. I contratti verbali di comodato non sono soggetti all'obbligo della registrazione tranne nell'ipotesi di enunciazione in altri atti.¹⁸

b) Utilizzazione: l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone montane;

¹⁷ L'originario dettato è stato sostituito dall'articolo 2 del DPR 23 marzo 1998, n. 139 e da ultimo integrato dall'articolo 2, comma 37, del decreto legge n. 262 del 2006.

¹⁸ Agenzia delle Entrate nota prot. n. 2001/22642 del 6 febbraio 2001

- c) Superficie Poderale: superficie minima mq. 10.000 ridotta a mq. 3.000 qualora sul terreno vengano praticate colture specializzate in serra, funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno insista in zone montane.
- d) Reddito: il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto conduttore del fondo deve essere superiore alla metà del suo reddito complessivo. Da tale reddito devono essere esclusi i trattamenti pensionistici erogati a seguito di attività svolta in agricoltura. Nel caso di terreni montani detto limite è ridotto dalla metà ad un quarto. Per coloro che non presentano la dichiarazione I.V.A.
- e) Tipologia: l'abitazione non deve essere censita in categoria A/1 o A/8 né presentare caratteristiche di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969, ancorché censita in altre categorie del "gruppo A";
- f) Ubicazione: l'abitazione deve essere ubicata nello stesso Comune od in altro confinante con quello dove sono situati i terreni;
- g) Ampiezza: vanno rispettati i limiti di consistenza dell'abitazione definiti all'art. 9, comma 5 del citato DL n. 557/93 nel caso di stesso nucleo familiare occupante più abitazioni, relativamente alle abitazioni diverse dalla prima;
- i) Iscrizione: al Registro delle imprese del soggetto conduttore l'azienda (coltivatore diretto, affittuario o altro) che occupi una abitazione. Tale iscrizione non è richiesta per i familiari conviventi a loro carico, i titolari di trattamenti pensionistici da attività lavorativa in agricoltura, i lavoratori agricoli subordinati e coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali

Con riferimento alle costruzioni strumentali all'attività agricola, mentre per i fabbricati ad uso abitativo è stato previsto il soddisfacimento di una serie di requisiti soggettivi ed oggettivi, l'unico vincolo posto è quello di una oggettiva funzionalità con l'attività agricola. In particolare sono riconosciute rurali le costruzioni, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni, che servono:

- a) all'abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate;
- b) al ricovero degli animali di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 (15);
- c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
- d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui alla lett. c) del comma 2 dell'articolo 32.

L'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228¹⁹, ha inoltre modificato l'art. 2135 c.c., introducendo tra le attività di competenza dell'imprenditore agricolo anche quelle "connesse" alla "coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali". Le norme citate hanno avuto una notevole portata innovativa, in quanto hanno fatto rientrare nelle costruzioni strumentali all'attività agricola, tra le altre, anche quelle destinate ad ospitare attività di commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli.

¹⁹ Legge di orientamento e modernizzazione del settore agricolo

Circa il requisito della ruralità, un aspetto importante della prassi fiscale è che non è necessario ai fini del predetto riconoscimento uno specifico provvedimento certificatorio da parte dell'amministrazione finanziaria che attesti la ruralità del fabbricato, tale adempimento non è previsto infatti in alcuna disposizione di legge o di prassi amministrativa.²⁰

²⁰ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 111/E del 22 Maggio 2007

4. Accatastamento dei fabbricati rurali

L'interesse del legislatore per la qualificazione rurale dei fabbricati è andato di pari passo l'adozione delle norme che hanno modificato il vecchio N.C.E.U. (nuovo catasto edilizio fabbricati) che, da contenitore dei soli fabbricati urbani, è diventato un più ampio contenitore di tutti i fabbricati, quale che sia la loro destinazione. E' stata infatti soppressa la denominazione di "Nuovo Catasto Edilizio Urbano" ed è stata sostituita con quella più generica di Catasto dei Fabbricati.

E' comunque opportuno precisare che

- fino alla entrata in vigore della citata nuova normativa i fabbricati rurali erano, con rare eccezioni, censiti al catasto terreni con la generica dizione di Fabbricato Rurale o Porzione di Fabbricato Rurale, senza indicazione di Rendita Domenicale e Agraria con la sola indicazione della superficie occupata compresa l'area di pertinenza;

- nessuna norma, almeno finora, impedisce a chicchessia di vendere un fabbricato rurale non censito al catasto fabbricati.

- la definizione catastale dell'immobile non costituisce alcuna presunzione per la determinazione della imposizione fiscale, la quale viene invece determinata in base ad una serie di requisiti, oggettivi e soggettivi, per il riconoscimento della ruralità fiscale la quale a sua volta permetterà al possessore del bene di accedere ai relativi regimi fiscali agevolativi.

Pertanto è opportuno individuare le seguenti casistiche²¹

Nuove costruzioni e variazione di quelle preesistenti censite al catasto terreni

I nuovi fabbricati strumentali all'attività agricola o la variazione di quelli preesistenti censiti al catasto terreni sono oggetto di procedura di accatastamento al Catasto Fabbricati con la categoria D/10²² relativa ai "Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole". In detta categoria - secondo l'art. 1, comma 5, del citato DPR - devono essere classate "le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite". La disposizione citata prescrive quindi, per l'attribuzione della categoria D/10, sia la verifica della strumentalità, sia la presenza di caratteristiche tali da non consentire senza radicali trasformazioni una destinazione diversa da quella per la quale l'immobile fu originariamente edificato. Di contro, per il medesimo caso, le unità abitative vengono censite con la categoria A (tranne A1 o A8) e le relative pertinenze con categoria da C/2 a C/7

Costruzioni censite per le quali viene meno il requisito della ruralità

²¹ Circolare Agenzia del Territorio n. 7 del 15.6.2007 prot. n. 48015

²² La categoria D/10 è stata aggiunta alle nove categorie afferenti agli immobili a destinazione special ai sensi del DPR n. 139 del 1998, la categoria D/10

Deve essere effettuata comunicazione della avvenuta perdita del suddetto requisito mediante modello unico digitale DOCFA ed in tal caso non si applicano le sanzioni previste dall'articolo 28 del R.D. n. 652/1939

Costruzioni in tutto od in parte censite o già censite nel catasto terreni ma per le quali viene meno il requisito della ruralità.

Devono essere censite, con le modalità disciplinata dal precedente caso 1, mediante modello unico digitale DOCFA ed in tal caso si applicano le sanzioni previste dall'articolo 28 del R.D. n. 652/1939. Una recente normativa²³ ha stabilito che l'Agenzia del Territorio può procedere autonomamente all'individuazione dei fabbricati già iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti di ruralità, richiedendo "ai titolari di diritti reali la presentazione degli atti di aggiornamento catastale". La suddetta normativa prevede, in particolare, che l'Agenzia pubblichi nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, un comunicato con l'elenco dei Comuni nei quali è stata accertata la presenza di immobili per i quali siano venuti meno i requisiti di ruralità. Pertanto i soggetti titolari di diritti reali sugli immobili iscritti al Catasto terreni presenti nelle liste pubblicate devono provvedere a dichiararli al Catasto Edilizio Urbano entro sette mesi dalla data di pubblicazione del comunicato nella G.U. (la data di pubblicazione è riportata nelle liste in corrispondenza dell'immobile interessato) qualora trattasi di perdita di ruralità conseguente al venir meno di requisiti di tipo oggettivo (concernenti cioè l'immobile). Qualora i soggetti interessati non presentino le dichiarazioni al catasto edilizio urbano entro le scadenze sopra riportate, gli Uffici Provinciali dell'Agenzia del Territorio provvedono, in surroga del soggetto obbligato inadempiente e con oneri a carico dello stesso, all'accatastamento ed alla notifica dei relativi esiti.

²³ Legge n. 31 del 28.2.2008

5. Regime di Pagamento Unico

A partire dal 2003 è entrata in vigore una rivoluzionaria riforma del settore di intervento afferente alla politica agricola comune (PAC). Una delle innovazioni più rilevanti è l'introduzione di un regime di sostegno agli imprenditori agricoli molto diverso rispetto al passato. I regimi di sostegno precedente erano sostanzialmente legati o correlati alla produzione nei diversi prodotti agricoli (colture varie, bovini da carni, latte, ecc.) mentre quello nuovo prevede un unico pagamento, che riunisce ed accorpa la maggior parte dei pagamenti erogati sulla base dei precedenti regimi. Questo tipo di regime prescinde dalla produzione ed è legato esclusivamente all'estensione della superficie aziendale complessivamente destinata ad attività agricola; per questo si parla spesso di "regime disaccoppiato". Il legislatore ha però disposto che per maturare il diritto al pagamento di tale sostegno siano mantenute buone condizioni agronomiche e ambientali e che siano rispettate le norme relative all'ambiente, alla sicurezza alimentare e al benessere e alla salute degli animali.

Le principali fonti normative sono contenute negli artt. 46 reg. n. 1782/2003, 25 reg. 795/2004 e art. 10 D. M. 5 agosto 2004.

Il secondo paragrafo dell'art. 46 dispone che *"i diritti all'aiuto possono essere trasferiti a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo, con o senza terra"*. L'affitto o altri tipi di cessione sono consentiti soltanto se al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagna il trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili.

La cessione dei titoli all'aiuto deve avvenire, a norma dell'art. 10 del D. M. 5 agosto 2004, mediante atto scritto, inclusi gli accordi in deroga di cui all'art. 45 della legge n. 203/1982, ed è soggetta all'onere, a carico del cedente di darne notizia mediante prova documentale all'organismo pagatore competente entro dieci giorni dalla sottoscrizione, a pena di inopponibilità allo stesso.

L'Agenzia delle Entrate²⁴, a lungo argomentando sulla natura giuridica del diritto all'aiuto, ha sostenuto che questo "costituisce intervento finalizzato al sostegno della produzione agricola ed è escluso dall'applicazione dell'imposta *ex art. 7 ter* del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, (convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17) e che i trasferimenti dei diritti all'aiuto, in ragione della loro assimilabilità ai diritti di credito, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA *ex art. 2, comma 3, lettera a)* del DPR 633/1972". Cioché non essendo assoggettabile ad IVA, "in base al principio di alternatività di cui all'art. 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro" (DPR 131/1986), si applica l'aliquota dello 0,50% ai sensi dell'art. 6, della tariffa, parte I, allegata al T.U. dell'imposta di registro. La base imponibile è costituita dall'importo dei diritti all'aiuto oggetto della cessione e cioè all'ammontare annuale per il numero di annualità cedute, attualizzato con l'applicazione del saggio legale d'interesse.

Accade sempre più spesso che unitamente alla trasferimento della proprietà del fondo vengano trasferiti all'acquirente i diritti all'aiuto assegnati alla superficie venduta e che le parti contraenti non distinguano il valore dei diritti ceduti avendo, nella trattativa commerciale in forza della quale si perfeziona il contratto, tenuto conto di ciò nella determinazione complessiva del prezzo del fondo oggetto di compravendita. Potrebbe invece apparire conveniente distinguere le due componenti del prezzo vale a dire quella imputabile al valore del fondo rustico in quanto tale e quella dei diritti all'aiuto perché su questi ultimi si sconterebbe la minore imposta dello 0,5% rispetto a quella ordinaria del 15% o a quelle, a seconda del beneficio fiscale richiesto, dell'1% o dell'8%. A questa prassi l'amministrazione finanziaria - data l'evidente convenienza - non oppone alcuna eccezione. In verità, poiché l'Agenzia delle Entrate per prima ha aderito a precedenti pronunciamenti²⁵ ed ha ritenuto i diritti

²⁴ Risoluzione 114/E del 17.10.2006

²⁵ Ministero delle politiche agricole e forestali, nota del 21 marzo 2006, prot. 222,

all'aiuto assimilabili a diritti di credito, nell'ipotesi in cui si opti, in sede di compravendita, alla distinzione delle due componenti del prezzo, non potrà opporre la obiezione - mostrata da qualche locale Agenzia dell'Entrate - che la cessione di tali diritti, in quanto "accessioni e/o pertinenze del fondo rustico", debba essere assoggetta alla tassazione con l'aliquota del bene principale.

6. Azienda Agricola

Non è per nulla superfluo richiamare l'attenzione sulla nozione di azienda agricola soprattutto in considerazione del fatto che spesso, nelle ordinarie trattative commerciali, in tale modo si vuole rinviare al più generico e tradizionale concetto di fondo rustico "a cancello chiuso". Con questo sintagma si intende più comunemente il complesso di beni costituiti da terreno, con o senza fabbricati, i frutti pendenti, le anticipazioni colturali, dalle scorte vive e morte.

La nozione civilistica di azienda invece rinvia, a norma dell'art. 2555 del codice civile, ad un "complesso di beni organizzati". Occorre, in altre parole, che accanto al fondo rustico, sussista tutta una serie di elementi dai quali emerga, anche sul piano dell'organizzazione degli elementi produttivi, la figura e l'opera dell'imprenditore, quali i rapporti contrattuali, i lavoratori dipendenti, le posizioni debitorie e creditorie, le macchine ed attrezzature agricole (posizione U.M.A.), le scorte vive e quelle morte, i diritti all'aiuto etc. etc.

Se anche il terreno agricolo da solo, cioè nudo di fabbricati, possa essere considerato uno dei beni strumentali all'esercizio dell'azienda agricola è una questione che non è stata risolta in modo definitivo dalla nostra amministrazione finanziaria. Infatti il terreno agricolo, per sua natura indeperibile, non può essere annoverato tra i beni ammortizzabili ma è anche vero che questo non è uno dei tanti "strumenti" mediante il quale gestire l'azienda essendo, se mai, l'"oggetto" dell'esercizio della coltivazione da parte dell'imprenditore agricolo. In base a questa presunzione è stato sostenuto che il terreno agricolo nudo di fabbricati non possa essere ricompreso fra i beni "strumentali" dell'azienda agricola mentre, di converso, sarebbe invece idoneo ad essere considerato tale il fondo rustico costituito sotto forma di complesso immobiliare comprendente terreni con sovrastanti fabbricati strumentalmente utilizzati all'esercizio dell'azienda. Sostanzialmente l'insistenza sul terreno agricolo anche di un complesso di fabbricati destinati ed organizzati all'esercizio dell'impresa agricola ne determina la strumentalità.

In realtà questa convinzione è stata spesso superata dalla giurisprudenza come per esempio dalla Corte di Cassazione²⁶ la quale ha sentenziato che "va assoggettato ad IVA e non ad imposta proporzionale di registro la cessione di un terreno *strumentale* ad una azienda agricola suscettibile di utilizzazione edificatoria" ed ancora prima²⁷ aveva affermato "l'assoggettabilità ad imposta di registro, della cessione di un bene che a seguito di una destinazione diversa (area edificabile) da quella che aveva quando fu impiegato nell'attività d'impresa agricola viene a perdere il carattere originario di *bene strumentale*". Tali sentenze, pur in aperta contraddizione, non pongono nessun dubbio circa la natura strumentale del terreno agricolo e ciò anche prescindendo dall'insistenza sullo stesso di fabbricati. Un pronunciamento, fino ad oggi non smentito, della Agenzia delle Entrate²⁸, peraltro a parziale commento di una delle suddette sentenze, sul regime di tassazione dei redditi derivanti dalla alienazione delle aree edificabili da parte dell'imprenditore agricolo, avvalta totalmente la suddetta tesi. In sostanza nel compendio della azienda agricola possono essere ricompresi unitamente agli altri beni strumentali organizzati dall'opera dell'imprenditore agricolo anche i terreni agricoli con o senza fabbricati. Certo occorrerà una certa prudenza ed analizzare le specifiche caratteristiche del fondo agricolo inserito nel compendio aziendale. Per esempio la non strumentalità o la strumentalità del fondo può facilmente essere riscontrata mediante variegati comportamenti concludenti tenuti dal

²⁶ Sentenza 3987 /2000

²⁷ Sentenza 5366/1999

²⁸ Risoluzione 137/E 2000

contribuente. Si consideri, ad esempio, il caso di un imprenditore agricolo che abbia affittato il fondo a terzi ed in questo caso si dovrà convenire sulla non strumentalità e perfino dell'insussistenza dell'azienda oppure per la circostanza contraria qualora l'imprenditore abbia la proprietà del solo terreno agricolo ma la disponibilità e/o il possesso di fabbricati rurali a vario titolo come affitto o comodato.

Quanto fino ad ora esposto comporta delle importanti conseguenze fiscali in materia di applicazione di imposte indirette per il caso di conferimento e cessione di azienda. A tale proposito è opportuno sommariamente distinguere in cosa consistono le due fattispecie di atti negoziali:

1. la cessione di azienda è un atto negoziale mediante il quale viene trasferita a titolo oneroso la proprietà di una attività economica organizzata (azienda) così come definita dall'articolo 2555 c.c.
2. il conferimento di azienda è un atto negoziale mediante il quale un soggetto (conferente) incrementa il patrimonio di una società (conferitaria) trasferendo alla medesima la proprietà di quanto oggetto del conferimento (nel nostro caso l'azienda agricola) ricevendo in cambio, quale controprestazione, una partecipazione societaria.

Il bene "azienda" assume una rilevanza diversa per il legislatore fiscale, a seconda che sia oggetto di una cessione a titolo oneroso o sia oggetto di un conferimento.

Se infatti l'azienda viene ceduta, i singoli beni che la compongono, assumendo una autonoma rilevanza fiscale ex art. 23, comma 4, D.P.R. n. 131/86, scontano le diverse aliquote di registro di rispettiva pertinenza: Es. beni mobili 3%, Fabbricati 7%, Terreni Agricoli 15% o aliquote derivanti da beneficio fiscale, oltre alle imposte ipotecaria e catastale.

Se l'azienda, di contro, viene conferita, quest'ultima è considerata dal legislatore fiscale nella sua unità, indipendentemente dalla natura dei singoli beni che la compongono e, quindi, è assoggettata ad un'imposta di registro per così dire "omnicomprensiva", in misura fissa, indipendentemente dalla natura mobiliare o immobiliare dei beni che la compongono, purché sussistano le condizioni sopra indicate. Le imposte sono dovute in misura fissa anche per il caso di quelle ipotecarie e catastali. E' del tutto evidente il vantaggioso trattamento fiscale per atti di tale fattispecie che permettono – indirettamente – di ridurre la complessiva ed ordinaria aliquota del 18% alla sole tasse fisse di registro, catastali e ipotecarie prescindendo anche dai requisiti soggettivi in capo all'acquirente che altro non deve essere che una società conferitaria.

TIPOLOGIE DI ATTI

L'articolo 1, 3° comma, della Tariffa – parte prima – allegata al D.P.R. 131/26 Aprile 1986 determina l'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'imposta di registro del 15% facendo riferimento agli atti tra vivi che hanno l'effetto di trasferire la proprietà di terreni agricoli e relative pertinenze.

Sono pertanto oggetto della presente disposizione normativa e dei benefici fiscali derivati, le seguenti tipologie di atti

- compravendita e costituzione di diritti reali (es. usufrutto)
- permuta
- conferimenti in società di beni immobili
- cessione di aziende agricole (con le precisazioni di cui al precedente paragrafo)

di converso non ne sono oggetto

- le divisioni immobiliari (essendo atti che hanno natura dichiarativa e non producono l'effetto di trasferire la proprietà e/o altri diritti reali) salvo per il caso in cui sussistano conguagli in denaro.
- le donazioni (essendo atti che trasferiscono la proprietà ma non a titolo oneroso) fatta eccezione per il "compendio unico"
- le successioni ereditarie (per le quali esiste una normativa impositiva specifica) fatta eccezione per il "compendio unico"
- i conferimenti in società di azienda agricole (perché, come specificato nel precedente paragrafo, soggetti alla tassazione fissa e non alla imposizione proporzionale).

I BENEFICI FISCALI

La prima vera ed epocale norma agevolativa in materia di trasferimento di terreni agricoli risale al 1954 e più precisamente alla legge **6 Agosto 1954 n. 604** in materia di **Norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina**.

Solo trent'anni dopo, in esecuzione delle Direttive comunitarie emanate nel 1972, volte a stabilire requisiti uniformi tra gli Stati membri per selezionare imprese destinatarie di determinati sostegni nel settore agricolo, venne promulgata in Italia la legge **n. 153 del 9 Maggio 1975**, la quale introdusse nel nostro ordinamento la figura dell'**imprenditore agricolo a titolo principale (I.A.T.P.)**.

Successivamente, il recepimento del regolamento comunitario del Consiglio n. 1257 del 17 Maggio 1999, ha comportato la complessiva Riforma della Politica Agricola Comunitaria (PAC), costringendo ciascun stato membro a darne attuazione. Nel nostro paese in particolare la normativa di riferimento è costituita dal

- **Decreto Legislativo del 18 maggio 2001 n. 228** - emanato in esecuzione della Legge Delega 5 marzo 2001 n. 57 (art.7) - con il quale, tra l'altro, è stata introdotta la nuova formulazione dell'art. 2135 del codice civile;

- **Decreto Legislativo del 29 marzo 2004 n. 99** successivamente integrato dal **Decreto Legislativo del 27 maggio 2005 n. 101** - emanati in esecuzione della Legge Delega 7 marzo 2003 n.38 - con i quali, tra l'altro, è stato abrogato l'art.12 della Legge n.153 del 1975 che, come si è detto sopra, istituiva la figura dell'imprenditore Agricolo a Titolo Principale ed inoltre

- ha introdotto la nuova figura di **Imprenditore Agricolo Professionale (I.A.P.)**,

- prevede la possibilità da parte di uno I.A.P. di qualificare le società agricole ai fini dell'applicazione di determinate agevolazioni fiscali, ivi compresi i benefici fiscali di cui alla sopra citata legge 604/1954,

- dispone in merito alla costituzione del **"compendio unico"** stabilendo il relativo regime fiscale applicabile.

Dal combinato disposto di queste norme sono sorti diversi problemi interpretativi e comportamentali in materia di tecnica redazionale degli atti, di requisiti oggettivi e soggettivi e di rapporti con l'amministrazione finanziaria.

Beneficio P.P.C.

Piccola Proprietà Contadina P.P.C – agevolazioni a favore di Coltivatori Diretti –
legge 604/1954

- | | | |
|-----------------------|-------|----------------------------|
| - IMPOSTA DI REGISTRO | Fissa | Euro 168,00. |
| - IMPOSTA IPOTECARIA | Fissa | Euro 168,00 |
| - IMPOSTA CATASTALE | | 1% sul prezzo di acquisto. |

Questo tipo di norma agevolativa, pur costituendo la fonte normativa di riferimento e rimando, si applica, per le ragioni infra specificate, ormai solo per alcune ipotesi residuali.

Presupposto soggettivo

L'acquirente, il permutante o l'enfiteuta:

a) deve essere persona fisica che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra.

Nel gergo comune con tale qualifica si vuole fare riferimento alla figura di "coltivatore diretto" ma sulla nozione di coltivatore diretto esistono più definizioni, ad ognuna delle quali corrisponde l'applicazione di discipline diverse, per contenuto e funzioni. Diverso infatti è il significato di coltivatore diretto se operiamo nell'ambito delle norme previdenziali piuttosto che in quello dei patti agrari o degli aiuti agli investimenti aziendali in agricoltura. Quasi sempre però la nozione di coltivatore diretto fa riferimento al rapporto tra il lavoro impiegato da una persona e dai suoi familiari per la coltivazione di un fondo, e le reali necessità di manodopera di quel fondo, cosicché quando questo rapporto è all'interno di certi limiti siamo in presenza di coltivatori diretti. Nel caso in esame vale la disposizione di legge contenuta nell'articolo 31 della legge 590 del 26.5.1965 e cioè *"sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento od al governo del bestiame, semprechè 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"*.

b) deve essere persona fisica che non abbia venduto, nel biennio precedente l'anno d'acquisto, altri fondi rustici;

c) deve produrre, al momento della registrazione dell'atto d'acquisto nel quale richiede l'agevolazione, il certificato dell'ispettorato Provinciale dell'Agricoltura competente per territorio che attesti la sussistenza dei requisiti di cui ai punti precedenti.

In luogo del predetto certificato può essere prodotta un'attestazione provvisoria dello stesso ispettorato dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In tal caso le agevolazioni vengono concesse al momento della registrazione e vengono confermate a condizione che l'acquirente produca, nei tre anni dalla data di registrazione dell'atto, il certificato definitivo attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto. In caso contrario l'Agenzia delle Entrate, dove è stato registrato l'atto di acquisto, provvede al recupero delle imposte ordinarie, unitamente agli interessi di mora decorrenti dalla data di registrazione.

Presupposto oggettivo

Il fondo acquistato permutato o concesso in enfiteusi deve essere idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non deve eccedere di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso.

Lo stesso trattamento agevolato viene riservato anche agli acquisiti delle case rustiche non situate sul fondo a condizione che l'acquisto venga compiuto contestualmente in uno degli atti indicati nel primo comma dell'art. 1 della legge 604/54.

Anche tale requisito oggettivo deve, ovviamente, risultare dai certificato rilasciato dall'ispettorato dell'Agricoltura.

Decadenza dal beneficio

L'art. 7 della legge 604/54 commina la decadenza dall'agevolazione all'acquirente che

- a) abbia volontariamente alienato il fondo
- b) abbia cessato dal coltivarlo

il tutto prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto (il termine era originariamente decennale ma è stato così ridotto dall'art. 11 del D. Lgs. 228/2001).

L'accertamento delle circostanze di cui sopra può essere attivato a cura sia dell'Agenzia delle Entrate che dell'Ispettorato Provinciale Agrario. Il predetto Ispettorato, in ogni caso, qualora accerti la causa di decadenza, dovrà comunicarla all'Agenzia delle Entrate che provvede al recupero delle normali imposte.

Va precisato che i vincoli stabiliti a carico degli acquirenti beneficiari delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina sono stati attenuati in virtù di quanto disposto dal citato art. 11 del D. Lgs. 228/2001. Non si decade infatti dai benefici in seguito

a) al compimento di atti con cui l'acquirente alieni o conceda il godimento del fondo, ferma restando la destinazione agricola, a favore del coniuge e dei parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, purché gli stessi esercitino l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile e salvo quanto infra specificato.

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

In ordine alla decadenza, alle cause, ai termini esiste abbondante giurisprudenza in merito, spesso non concordante. Ad ogni buon conto si riportano alcuni orientamenti per i casi più frequenti:

1. Il certificato definitivo attestante i requisiti della PPC deve essere presentato entro tre anni dalla registrazione dell'atto di compravendita (e non dalla sua stipula). Il termine è perentorio anche se è stato più volte stabilito che non rileva la produzione del certificato all'Ufficio delle Entrate oltre il termine triennale a condizione che il certificato stesso sia stato richiesto tempestivamente all'Ufficio preposto e qualora la ritardata consegna sia ascrivibile al ritardo nel rilascio da parte dell'Ufficio stesso.²⁹

²⁹ Cass. n. 2936 del 20.3.98, n. 15953 del 23.10.2003 e n. 14671 del 12.7.2005.

2. L'azione della Amministrazione Finanziaria per il recupero delle imposte per il caso della mancata produzione del certificato definitivo si prescrive dopo tre anni dalla scadenza dell'anno solare previsto per la presentazione del certificato definitivo stesso.
3. Non si decade dal beneficio per l'ipotesi di morte dell'originario beneficiario entro il quinquennio dall'acquisto³⁰
4. Nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto e quindi si decade parzialmente dal beneficio in seguito ad alienazione parziale del bene.³¹
5. L'amministrazione finanziaria ha inoltre specificato che l'affitto³² a favore di una società agricola, costituita tra lo stesso coltivatore diretto richiedente il beneficio, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, del fondo acquistato con le agevolazioni per la PPC, effettuato prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, non comporta la decadenza dalle predette agevolazioni a patto che il concedente continui a coltivare direttamente il fondo acquistato con le agevolazioni. La medesima ipotesi è confermata³³ per il caso di conferimento in società di persone nelle quali il conferente permanga nello status di socio per cinque anni.
6. I benefici della PPC, proprio perché riguardanti l'acquisto di fondi rustici, non possono essere invocati per l'acquisto di quote di comproprietà a meno che le quote di comproprietà oggetto della compravendita non permettano l'acquisizione dell'intera proprietà
7. Il beneficio non è estendibile al coniuge in comunione legale dei beni qualora questi non sia appartenente alla famiglia diretta coltivatrice e quindi non iscritto alla gestione previdenziale (ex SCAU) quale coadiuvante.
8. Nei cinque anni successivi all'acquisto non sussiste l'obbligo di mantenere la qualifica di coltivatore diretto ma solo quella di condurre e non alienare o concedere in locazione il fondo acquistato e per il quale è stato invocato il beneficio.
9. In caso di decadenza sono dovute le imposte ordinarie, gli interessi legali maturati ma non sono previste irrogazioni di sanzioni.

³⁰ Cass. n. 503 del 16-1-1992

³¹ Articolo 6 Legge 1154 del 5.10.1960

³² Risoluzione Ag. Entrate 279/E del 4 Luglio 2008

³³ Risoluzione Ag. Entrate 455 del primo dicembre 2008

Agevolazioni a favore dell'imprenditore agricolo professionale I.A.P.

Le agevolazioni fiscali concernenti l'imposta di registro a favore dell'imprenditore agricolo sono regolate dal combinato disposto dall'art.1, 3° comma, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/86 e dalla relativa nota I in calce al predetto art.1.

La norma in questione prevede l'applicazione dell'aliquota dell'8%, vale a dire l'aliquota ordinaria, con la conseguenza che non è del tutto corretto parlare di agevolazione fiscale se non per contrapposizione all'aliquota del 15% stabilita fin dal 1977 per scoraggiare, come più volte ricordato, le speculazioni sulle compravendite di terreni agricoli.

Fino all'entrata in vigore del D. Lgs. 29.3.2004 n. 99, il destinatario dell'agevolazione era l'imprenditore agricolo a titolo principale che dedicava all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che riceveva dall'attività agricola medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale.

Con l'entrata in vigore dei D. Lgs 99/2004 e del successivo D. Lgs. 101/2005, la figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale è stata sostituita dall'**Imprenditore Agricolo Professionale**. Più in particolare nell'ambito degli esercenti l'attività agricola si individuano due tipi di figure

1. ***l'imprenditore agricolo professionale*** (iscritto e non iscritto alla relativa gestione previdenziale)
2. ***le società agricole***

1. L'imprenditore Agricolo Professionale

Tale qualifica ricorre in capo a chi:

a) è in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio;

b) dedica alle attività agricole di cui all'art. 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. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. 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 dell'articolo 1 della richiamata disposizione normativa, 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. (la percentuale scende al 25% per gli imprenditori operanti in zone svantaggiate).

Tali requisiti devono ricorrere cumulativamente e l'accertamento degli stessi è

rimesso alle Regioni per il tramite degli Ispettorati dell' Agricoltura o delle Province laddove alle stesse sono state attribuite le funzioni delegate in merito. Lo IAP costituisce quindi la figura giuridica di riferimento che sostituisce in toto quella dell'imprenditore agricolo a titolo principale, per effetto della nuova disciplina la quale stabilisce che "qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale" (art. 1, comma 5° quater, D.Lgs. 99/2004 come modificato dal D.Lgs. 101/2005).

Il trattamento tributario degli acquisiti di terreno agricolo da parte dello IAP corrisponde pertanto a quello che spettava, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 99/2004, all'imprenditore agricolo a titolo principale.

Cosicchè per questo specifico caso ovvero per il caso di alienazione di terreni agricoli e delle loro pertinenze a favore dello

I.A.P. non iscritto all'I.N.P.S

il trattamento fiscale è il seguente

- | | |
|-----------------------|----------------------------|
| - IMPOSTA DI REGISTRO | 8% sul prezzo di acquisto. |
| - IMPOSTA IPOTECARIA | 2% sul prezzo di acquisto |
| - IMPOSTA CATASTALE | 1% sul prezzo di acquisto. |

In virtù di quanto sopra esposto, relativamente all'ottenimento di questo beneficio, restano in vigore le modalità e i termini di presentazione attestante la suddetta qualifica che operavano nei confronti della soppressa figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale.

A tale proposito valgono le disposizioni contenute nell'art. 2 della legge 21 febbraio 1977 n. 36, con la nota aggiunta all'art. 1 della Tariffa parte I alleg. A al DPR 26 ottobre 1972, n. 634, cosicchè le agevolazione suddette vengono riconosciute a condizione

- che gli interessati consegnino al notaio rogante, al momento dell'atto di compravendita, la certificazione circa la sussistenza dei requisiti soggettivi sopra indicati predisposta dai competenti ispettorati regionali dell'agricoltura e dagli enti dagli stessi delegati
- oppure dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopraindicati requisiti e che producano entro il triennio successivo la certificazione stessa.

Si decade dal beneficio fiscale

a) in base a quanto previsto dalla nota 1 in calce all'art.1 della tariffa parte I allegata al DPR 131/86, nel caso di destinazione dei terreni e delle relative pertinenze ad uso diverso da quello agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il cambio di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate dove è stato registrato l'atto di acquisto. In caso di omessa denuncia si applica una sanzione pari al 50% della maggiore imposta accertata. Sono altresì dovuti gli interessi di mora che decorrono dalla data della denuncia di mutamento di destinazione, ovvero, se la denuncia è stata omessa, dalla data di registrazione dell'atto.

b) qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta. Verificandosi tale eventualità, l'Agenzia delle Entrate competente deve provvedere al recupero della differenza d'imposta. In questo caso, l'imposta richiesta dall'ufficio deve essere qualificata come complementare, con la conseguenza che il termine triennale di decadenza dell'amministrazione, ai sensi dell'art. 76, comma secondo, del citato D.P.R. n. 131 del 1986, decorre non dalla richiesta di registrazione, ma dalla data in cui il contribuente ha denunciato (o avrebbe dovuto denunciare), la

mancata presentazione, nel termine, della suddetta documentazione.

E' importante sottolineare peraltro che una giurisprudenza continua ed assodata ha sostenuto che non deve essere documentata alla Agenzia delle Entrate una qualità già acquisita e questa non ha bisogno di alcun termine per essere documentata e quindi sarebbe del tutto inusitata la concessione di un termine - addirittura, poi, di tre anni - per la produzione della sua prova. Invece é comprensibile che la legge di registro, volendo favorire non solo gli agricoltori attuali, ma anche coloro che desiderino dedicarsi alla coltivazione della terra, e perciò acquistino dei fondi, conceda ad essi e ad essi soltanto, un termine per realizzare tale aspirazione e per darne prova, fissandone ovviamente la decorrenza dal giorno in cui sono diventati proprietari del terreno.

I.A.P. iscritto all'I.N.P.S (Rinvio alla legge 604/1954 PPC)

- IMPOSTA DI REGISTRO imposta fissa Euro 168.
- IMPOSTA IPOTECARIA imposta fissa Euro 168
- IMPOSTA CATASTALE 1% sul prezzo di acquisto.

Una novità di grande rilievo (art 1, comma 4, D.Lgs. 99) è costituita dal riconoscimento allo IAP delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. L'unica condizione posta dal legislatore è quella dell'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Al riguardo il Decreto Legislativo 29 marzo 2004, n. 99, all'articolo 1,

- a) comma 1, dispone che è IAP *“...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...”*
- b) al comma 4 stabilisce anche che *“All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì 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”* ed ancora che
- c) *“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. ...”*

L'articolo 2, comma 4-bis, dispone che

“Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalle società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. ...”

In definitiva, condizione richiesta per l'applicazione dei benefici in parola è che

- la persona fisica, in possesso della qualifica IAP, sia iscritta nella gestione previdenziale e assistenziale
- per le società, che almeno uno dei soci – per le società di persone – ovvero un amministratore – per le società di capitali o cooperative – siano in possesso della qualifica di IAP e siano iscritti nella gestione previdenziale.

Innanzitutto va sottolineato che la disposizione portante l'estensione all'IAP dei trattamenti tributari riguardanti il coltivatore diretto non contiene un rinvio generico ma richiama esclusivamente quelli qualificabili come agevolazioni. Risulta difficile qualificare di volta in volta se un certo trattamento tributario sia o meno una agevolazione in senso tecnico ma è ormai certo ed assodato che agli IAP iscritti nella relativa gestione previdenziale competono l'applicazione dei benefici fiscali in materia di trattamento tributario per la PPC con la precisazione che è comunque necessario un

adattamento di quelle regole alle specificità dell'IAP.

Ci soccorre in questo caso ed in modo risolutivo l'Amministrazione Finanziaria³⁴ la quale ha stabilito che, al fine di riconoscere allo IAP le agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette, le stesse previste a favore delle persone fisiche coltivatori diretti dalla legge 6 agosto 1954, n. 604 (c.d. agevolazioni piccola proprietà contadina), occorre, in aggiunta all'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale propria degli IAP, anche la sussistenza delle condizioni stabilite dall'articolo 2 della legge 6 agosto 1954, n. 604, che risultino compatibili con tale qualifica, come,

- a) la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici superiori a un ettaro
- b) l'impegno alla coltivazione e il divieto di alienazione del fondo nel quinquennio successivo all'acquisto.

Sono incompatibili, invece, con la qualifica di IAP,

- a) i requisiti soggettivi propri del coltivatore diretto
- b) l'idoneità del fondo acquistato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina, previsti dallo stesso articolo 2 della legge n. 604 del 1954.

Lo IAP non deve produrre all'Agenzia delle Entrate il certificato, definitivo o provvisorio, ordinariamente richiesto per fruire del trattamento agevolato PPC. Infatti, come indicato nei paragrafi precedenti, tale documentazione ha lo scopo di attestare

- a) l'attività di manuale coltivazione,
- b) l'idoneità del fondo alienato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina in rapporto alla forza lavoro della famiglia
- c) la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro.

Tale certificazione risulta infatti del tutto inutile dal momento che la stessa Agenzia delle Entrate ha escluso, in capo al beneficiante, l'applicabilità delle condizioni a) e b) mentre la condizione c) è un dato ricavabile da atti a diretta conoscenza dell'Amministrazione stessa che non necessita dunque di interventi di altri Enti certificatori.

Si ricorderà come, trattando del beneficio della PPC, si era evidenziato che per non decadere dal beneficio era necessario che nel quinquennio successivo all'acquisto non si alienasse e si continuasse nella conduzione del fondo mentre non precludeva al mantenimento del beneficio stesso la perdita della qualifica di coltivatore diretto. Una ulteriore diversità rispetto al beneficio PPC, questa volta espressamente previsto dalla norma, è l'introduzione della disposizione specifica circa la decadenza per la perdita dei requisiti tempo-reddito-competenze professionali, nei cinque anni dall'acquisto agevolato da parte dell'IAP persona fisica o società. Va anche specificato che la norma non obbliga il contribuente a restare iscritto all'INPS per il quinquennio successivo all'acquisto. Non è però possibile per lo IAP conseguire successivamente all'acquisto anche il requisito previdenziale che consente l'ottenimento del più favorevole trattamento per la PPC. Lo IAP richiedente il beneficio deve essere già iscritto all'INPS al momento dell'atto sia in via provvisoria che definitiva. Il comma 5-ter dell'art. 1 stabilisce, infatti, che le disposizioni relative all'IAP si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, non avendo i requisiti di cui ai commi 1 e 3, e cioè non ancora titolati per capacità, reddito e tempo o non ancora aventi il socio o l'amministratore IAP, si limitino a chiedere il riconoscimento alla Regione ed entro i successivi 24 mesi risultino in possesso dei detti requisiti, purché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Deriva da questa previsione la possibilità di ottenere la

³⁴ Risoluzione n. 350/E del 29 Novembre 2007

qualifica di IAP successivamente all'atto di acquisto e quindi di potere usufruire del trattamento PPC in pendenza dell'ottenimento, purché il richiedente si sia già iscritto all'apposita gestione INPS.

Per come è formulato il comma 5-ter è dunque conseguibile successivamente all'atto di acquisto solo la qualifica e non l'iscrizione INPS, dal momento che il riferimento è ai requisiti di cui ai commi 1 e 3, mentre l'iscrizione INPS è prevista dal comma 4. Va specificato che l'imprenditore agricolo deve essere iscritto personalmente nella apposita sezione della relativa gestione previdenziale. Quindi il richiedente persona fisica deve già essere imprenditore agricolo (altrimenti non potrebbe iscriversi alla apposita gestione INPS) e deve essere privo solo dei requisiti aggiuntivi (competenze, reddito, tempo di lavoro).

Spesso capita che il richiedente il beneficio sia iscritto all'INPS come coadiuvante dell'impresa familiare diretto coltivatrice, tale requisito non è sufficiente per il riconoscimento del beneficio in questione. Per questa ipotesi residuale, non il volendo il richiedente essere iscritto autonomamente alla relativa gestione previdenziale e rimanere coadiuvante, si potrà fare ricorso al beneficio PPC ex lege 604/1954.

3. La Società Agricole

L'art. 10 del Decreto n. 228 del 18 Maggio 2001 aveva esteso l'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo principale alle società di persone, di capitali e cooperative aventi determinate caratteristiche successivamente, con l'adozione del Decreto Legislativo del 29 marzo 2004 n. 99 (in vigore dal 7 maggio 2004) e dal 27 maggio 2005 n. 101 (in vigore dal 30 giugno 2005), si sono ulteriormente definite le seguente tipologie societarie

- società agricola
- società agricola IAP
- società agricola con più della metà dei soci coltivatori diretti
- società agricola con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto.

La società agricola non è definita in modo esplicito e sistematico ma la sua nozione si può ricavare per differenza dalla società agricola IAP. Peraltro nel testo di legge l'articolo 2 porta proprio il titolo specifico di "Società agricole".

La società è agricola quando ha

- a) per oggetto l'esercizio esclusivo delle attività agricole (art. 2135 c.c.)
- b) la denominazione sociale con l'indicazione di "società agricola". (Es. Società Agricola Fondo Rocca Società Semplice")

Non esiste in capo ai soci ed amministratori nessun obbligo di requisito soggettivo ed, anche per questo, il legislatore non ha riconosciuto a questa "tipologia" societaria alcun beneficio fiscale in materia di imposizione indiretta.

La società agricola I.A.P. è una società che ha

- per oggetto l'esercizio esclusivo delle attività agricole (art. 2135 c.c.);
- la denominazione sociale con l'indicazione "società agricola" (Es. Società Agricola Fondo Rocca Società Semplice")

Inoltre

- nel caso di **società di persone** (s.s., s.n.c. e s.a.s.), almeno un socio (l'accomandatario per le s.a.s.) deve essere in possesso della qualifica di I.A.P.;
- nel caso di **società di capitali** (s.r.l. e s.p.a.) almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di I.A.P.;
- nel caso di **cooperative** almeno un amministratore, che sia anche socio, deve essere in possesso della qualifica di I.A.P.

Dalla schematica illustrazione sopra fatta e dal residuo contenuto della disposizione normativa in commento si rileva che

- nessun limite è posto alla partecipazione come socio di altre società agricole di persone di persone e la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte del socio a più società;
- la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società agricola;

La norma in esame ha dunque lo scopo di estendere – a determinate condizioni

– la qualifica di imprenditore agricolo professionale non solo alle persone fisiche ma anche alle società agricole. La sostanziale novità introdotta è però in materia di agevolazioni fiscali, soprattutto per quanto riguarda l'imposizione indiretta, ed in questo ci soccorre il comma 4 dell'articolo 2 dove viene stabilito che “ *Alle società agricole di cui all'art. 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. La perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.*”

In sostanza – alle stesse condizioni applicabili agli IAP persone fisiche – sono applicabili alle società Agricole IAP, in caso di trasferimento di proprietà dei terreni agricoli,

- i benefici fiscali di cui alla legge 604/1954 PPC (IAP iscritto all'INPS imposta fissa di registro ed ipotecaria, 1% imposta catastale)
- i benefici fiscali di cui nell'art. 2 della legge 21 febbraio 1977 n. 36, con la nota aggiunta all'art. 1 della Tariffa parte I alleg. A al DPR 26 ottobre 1972, n. 634, (IAP non iscritto all'INPS imposta di registro 8%, ipotecaria 2%, catastale 1%)

Per il caso di società l'iscrizione all'INPS alla quale fare riferimento è quella della persona fisica che la qualifica IAP sia essa “socio” o “amministratore”, ne consegue che tutte le considerazioni fatte per lo IAP persona fisica, per quanto compatibili, vanno riferite alla società agricola IAP.

La società agricola di persone con almeno la metà dei soci aventi qualifica di coltivatori diretti

E' la società di persone (sono escluse le società di capitali) che ha

- a) per oggetto l'esercizio esclusivo delle attività agricole (art. 2135 c.c.)
- b) la denominazione sociale con l'indicazione di “società agricola”. (Es. Società Agricola Fondo Rocca Società Semplice”)
- c) almeno il 50% di soci coltivatori diretti

Questa “tipologia” è stata prevista al solo fine di potere estendere ad un nuovo soggetto la titolarità del diritto di prelazione agraria previsto dalle leggi 590/65 e 817/71 che fino alla introduzione della norma in commento competeva solo ed esclusivamente .

Per la verità, in seguito alla combinazione delle norme contenute nel D.Lgs 99/2004, questo tipo di società, disponendo di almeno un socio iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, è, oltre che titolare del diritto di prelazione agraria, anche qualificata al riconoscimento delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta (I.A.P iscritto all'INPS/P.P.C.).

La società agricola di persone con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto

Ad essa viene accordato un regime simile alla società agricola IAP, con la limitazione alla fruibilità delle agevolazioni da parte del coltivatore diretto socio o amministratore. Secondo il comma 4-*bis* art. 4 “Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, nonché alle società agricole di capitali o cooperative con almeno un

amministratore coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma entro cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime”. Sfugge ai più la ratio di tale norma dal momento che risulta inspiegabile il comportamento del legislatore che opera una discriminazione tra I.A.P. e coltivatore diretto.

IL COMPENDIO UNICO

- IMPOSTA DI REGISTRO	esente
- IMPOSTA IPOTECARIA	esente
- IMPOSTA CATASTALE	esente

Il nostro settore agricolo, incentrato sulla famiglia diretto coltivatrice, è sempre stato caratterizzato da un limite strutturale essenzialmente legato all'eccessivo frazionamento della proprietà fondiaria. Tale circostanza è soprattutto il frutto di eventi successivi in seguito ai quali spesso la stessa proprietà fondiaria, accumulata dal capostipite coltivatore diretto, si fraziona in capo ai diversi eredi fra i quali ve ne sono alcuni già estranei alla famiglia diretto coltivatrice. Per questo motivo, ma non solo, circa un terzo delle nostre aziende agricole ha ridottissime dimensioni

Quando il nostro legislatore si è posto l'obiettivo di modernizzare il settore agricolo nazionale ha tentato di incrementarne il livello di competitività abbandonando, di concerto con la comunità europea, un generico sostegno reddituale e dando maggiore importanza all'aspetto produttivo dell'azienda agricola. Una volta definitivamente abbandonata la nozione di "minima unità colturale", con l'abrogazione dell'art. 846 c.c., è stata introdotta quella di "**compendio unico**" che tenta di conciliare l'aspetto dimensionale con quello produttivo dell'azienda agricola.

Il D.Lgs 99/2004, a seguito dell'integrazione apportata con il citato D. Lgs.101/2005, prevede l'applicazione di agevolazioni fiscali, sopra indicate, "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", con l'espressa previsione 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 ". Da ciò deriva la nullità degli atti tra vivi e delle disposizioni testamentarie che hanno per effetto il frazionamento del compendio.

E' stato quindi espressamente previsto che "La costituzione del compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento".

La norma introduce quindi la nozione generica di "**compendio unico**" indicando che lo stesso, ove non disposto diversamente dalle regioni³⁵, consiste nell'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 dal regolamenti (CE) n. 1257/1999 e dal regolamenti (CE) n. 1260/1999, e successive modificazioni.

Sono **oggetto** di compendio unico

- i terreni e le relative pertinenze posseduti a titolo di proprietà, i quali possono concorrere al raggiungimento del livello minimo di redditività

- terreni agricoli anche non confinanti fra loro purché funzionali all'esercizio dell'impresa agricola. La funzionalità va valutata caso per caso, con riferimento al tipo di attività agricola esercitata.

Sono **soggetti** titolati a richiedere la costituzione del compendio unico:

³⁵ Si ritrovano normative specifiche in materia di compendio unico in Regione Piemonte (D.G.R. n. 107 del 28.11.2005) in Regione Veneto (D.G.R. 3470 del 5.11.2004)

- "coloro che si impegnano a costituire un compendio unico in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale". Da una lettura sistematica della norma il richiedente il beneficio non deve essere al momento della costituzione del compendio in possesso dei detti requisiti³⁶;
- l'impegno a costituire il 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, deve risultare da apposita dichiarazione resa nell'atto d'acquisto.

Con una rara eccezione rispetto a quanto fino a qui analizzato l'art.5-bis estende il beneficio fiscale del compendio unico ai "trasferimenti a qualsiasi titolo" cosicché ne deriva che la costituzione del compendio unico e la applicazione dei relativi benefici si estende agli atti fra vivi a titolo oneroso (Es. compravendita e permuta) a titolo gratuito (donazioni) e mortis causa (successione ereditaria testamentaria).

Non soffermandoci sulla lettura sistematica del testo di legge e sulle interpretazioni e letture che molti ne hanno fatto, possiamo riassumere che il compendio unico può essere costituito

- contestualmente all'acquisto del terreno o dei terreni atti a raggiungere la superficie necessaria per la sua costituzione
- con atti successivi, ciascuno dei quali è finalizzato alla costituzione del compendio, e contiene l'impegno alla sua coltivazione o conduzione in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale. Questa seconda modalità determina l'insorgere di qualche problema di natura fiscale. Per esempio, nel caso non venga raggiunta la superficie richiesta per la costituzione del compendio diventa piuttosto problematico stabilire il termine entro il quale il compendio debba essere costituito soprattutto per quanto riguarda l'azione della competente Agenzia delle Entrate. Per evitare agli Uffici la preclusione a ogni possibile efficace controllo, l'impegno a costituire il compendio (che deve essere indicato in ogni atto di trasferimento di terreno) va adempiuto entro il termine di 3 anni dalla data del primo atto (nel caso di più atti). Tale limitazione di tempo non risulta da nessuna specifica disposizione della legge in commento ma proprio per tale assenza si deve considerare il termine triennale quello più ragionevole essendo quello che la giurisprudenza ha ritenuto ordinariamente applicabile sotto il profilo dell'accertamento fiscale. In sostanza è ragionevole sostenere che entro tre anni dal primo trasferimento per il quale si sono invocate le agevolazioni fiscali il beneficiario dovrà costituire il compendio producendo all'Agenzia delle Entrate, il certificato del Servizio Agricoltura dell'Amministrazione Provinciale attestante il raggiungimento del compendio unico.

In forza di quanto disposto dal 4 comma dell'art.5-bis del D.Lgs. 99/2004 "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 predetto vincolo di indivisibilità deve essere

³⁶ Di converso per il compendio unico nei territori delle comunità montane il legislatore ha ritenuto necessaria la sussistenza delle qualifiche di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale per la concessione delle esenzioni fiscali (Cfr la legge n. 448, all'art. 51, co. 21)

espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri immobiliari dai direttori degli uffici competenti."

L'articolo 5 bis comma 4 dispone anche in ordine all'ipotesi di trasferimento "mortis causa" del compendio unico stabilendone, in questo caso, la nullità del suo frazionamento, peraltro prevedendo una non del tutto cristallina disciplina per il caso i beni disponibili dell'asse ereditario non consentano la soddisfazione di tutti gli eredi secondo quanto disposto dalla legge in materia di successioni o dal dante causa.

Il compendio unico si realizza mediante la costituzione di un vincolo reale di indivisibilità che impedisce il frazionamento del terreno oggetto del compendio in seguito ai trasferimenti sia a causa di morte che per atto tra vivi. Detto vincolo permane anche dopo la morte dell'originario costituente, si trasmette all'erede, il quale subentrando al de cuius senza soluzione di continuità, dovrà rispettare tale vincolo di indivisibilità per il periodo di tempo decennale dedotto del tempo già trascorso in capo al suo dante causa (venditore o de cuius).

La violazione del divieto di indivisibilità decennale è sanzionata dal legislatore

- a) sul piano civilistico: con la nullità degli atti di trasferimento, sia per atto tra vivi che a causa di morte che realizzano il frazionamento, e quindi la disintegrazione del compendio;

- b) sul piano fiscale: con l'obbligo di corrispondere le imposte non pagate, con relativi interessi maturati e una sanzione pari al 50% delle imposte dovute, così come previsto dall'art. 5- bis, comma 2A della Legge 97/1994, espressamente richiamato dalla disciplina in esame.

Con particolare riguardo allo strumento con il quale si deve dare pubblicità al vincolo di indivisibilità questo non può che essere una autonoma trascrizione eseguita contro chi costituisce il compendio e a favore della Regione nel cui territorio sono ubicati gli immobili (o l'immobile) assoggettato a vincolo, non potendo essere sufficiente la mera indicazione nel "quadro D".

GIOVANI IMPRENDITORI

La legge n. 441 del 15 Dicembre 1998 dispone di agevolazioni a favore dei giovani agricoltori che non abbiano ancora compiuto i quaranta anni sia in caso di trasferimento inter vivos (a titolo gratuito o oneroso) sia mortis causa.

1. Atti a titolo gratuito mortis causa (successione) od inter vivos (donazione)

Art. 14, comma 1

Tali atti sono assoggettati esclusivamente all'imposta fissa ipotecaria se il trasferimento avvenga

- a) a favore di giovani che non hanno compiuto quarant'anni alla condizione alternativa che;
- b) che tali giovani siano coltivatori diretti, ovvero IAP iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento.
- c) acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di IAP entro 24 mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

2. Atti a titolo oneroso

I giovani agricoltori come sopra identificati godono della riduzione al 75% dell'imposta di registro prevista dall'art.1, parte I della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/86 relativamente agli atti di acquisto a titolo oneroso o permuta di terreni agricoli vale a dire l'aliquota del 6% in luogo dell'8%. Le imposte ipotecarie e catastali scontano l'aliquota ordinaria rispettivamente del 2% e dell'1%.