

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

Sommario: 1. Generalità; 2. L'inquadramento nelle previsioni vigenti; 3. Il rapporto tra le vecchie previsioni sulla PPC e l'art. 2 comma 4-*bis* della L. n. 25 del 2010; 4. Le regole portate dall'art. 2 comma 4-*bis* della L. n.25 del 2010 ; 5. La salvezza di talune disposizioni; 6. Le fattispecie agevolabili e la decadenza;

1. Generalità

La Legge 26 febbraio 2010 n. 25 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative", pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27 febbraio 2010, Suppl. ord. n.39, recando "modificazioni in sede di conversione" ha inserito nell'articolo 2 il comma 4-*bis* seguente (entrato in vigore il 28 febbraio 2010 ⁽¹⁾):

« 4- *bis*.

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

all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato ».

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 (d'ora innanzi indicate come "PPC"). 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).

Inoltre, pur riferendosi alla "piccola proprietà contadina", l'agevolazione in questione è concessa in via diretta sia ai *coltivatori diretti*, sia agli *imprenditori agricoli professionali (IAP)*. Corrispondentemente, la decadenza è comminata per la cessazione di *coltivazione* (da parte del coltivatore diretto) o *conduzione* (da parte dell'IAP) nel quinquennio dalla stipula dell'atto.

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 ⁽²⁾.

Evidenziato che la tecnica legislativa degli ultimi tempi ha più volte acceduto all'introduzione estemporanea di varie "misure" (così privando l'interprete di un generale criterio di coerenza con la eventuale filosofia dell'intero provvedimento in cui esse siano collocate), la questione della continuità/discontinuità con le vecchie regole va affrontata senza trascurare l'inquadramento della nuova disposizione nel sistema delle previsioni tributarie di analogo tenore e profilando, sin da ora, che quello professato dal legislatore nel disporre l'agevolazione può senz'altro leggersi, semplicemente, come *fine di assicurare* un trattamento agevolato per l'agricoltura *di pari entità* quanto a misura delle imposte, rispetto a quello, cessato, della PPC (e cioè un trattamento consistente nelle *imposte fisse di registro ed ipotecaria*), *ma ancorato a presupposti nuovi*, adeguati al panorama contemporaneo.

2. L'inquadramento nelle previsioni vigenti

Volendo delineare l'ambiente normativo in cui va a collocarsi la disposizione nuova, per ricavarne indici di orientamento semantico, vengono in evidenza, almeno, la disposizione specificamente riferita all'IAP portata dal TU dell'imposta di Registro, la previsione in tema di imposta di bollo portata dall'art. 21 della Tabella Allegato B al d.p.r. 642 del 1972 (Imposta di bollo) e quella dell'art. 9 del d.p.r. 601/1973 riguardante i territori montani ⁽³⁾.

L'art. 21 della Tabella Allegato B al d.p.r. 642/1972 stabilisce l'esenzione del bollo in modo assoluto per "Atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di *imprese agricole diretto-coltivatrici* e per l'affrancazione dei canoni enfiteutici e delle rendite e prestazioni perpetue aventi i fini suindicati e relative copie. Domande, certificazioni, attestazioni, documenti, note di trascrizione ipotecaria, e relative copie."

L'art. 9 del d.p.r. 601/73 stabilisce, al secondo comma, che "Nei territori montani di cui al precedente comma i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di *proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate*, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che *conducono direttamente* i terreni." ⁽⁴⁾

Come si vede, pur nelle piccole differenze lessicali rilevabili tra l'art.9 d.p.r. 601/73 (ove si parla di "proprietà diretto-coltivatrici" ma si fa poi riferimento a proprietà singole o associate, così suggerendo che si tratti pur sempre di operazioni poste in essere da soggetti svolgenti attività professionale imprenditoriale e quindi quelle attività di impresa agricola di cui all'art.2135 c.c. ed all'art.2083 c.c..) ed il d.p.r. 642 (ove si parla di "proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici"), è costante il riferimento alle *imprese agricole diretto-coltivatrici*.

Deve notarsi che anche le disposizioni deputate a collegare la riforma tributaria con le precedenti previsioni utilizzano gli stessi termini letterali. Infatti, il trattamento in parola riguardo alle imposte di registro, ipotecaria e catastale – che era sopravvissuto all'entrata in vigore della riforma tributaria del 1972 in forza del disposto dell'art. 80 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 e dell'art. 24 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 635 ⁽⁵⁾ - permase in forza di disposizioni di salvezza formulate facendo riferimento ancora una volta ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione di *imprese agricole diretto-coltivatrici* e all'arrotondamento dei fondi da esse posseduti. Il successivo T.U. dell'imposta di registro non trattò la materia delle abrogazioni, così lasciando impregiudicato quanto stabilito dal d.p.r. 634/72.

Quindi, a partire dalla riforma del diritto tributario, il legislatore ha mutato il lessico e, salvo i provvedimenti di proroga (in occasione dei quali il riferimento alla "proprietà contadina" è stato solamente strumentale al richiamo delle precedenti disposizioni), ha preferito riferirsi alla *proprietà diretto-coltivatrice*. Ne deriva che, nel panorama del diritto vigente, sono

riscontrabili previsioni che si riferiscono proprio alla "piccola proprietà contadina" (ora definita *proprietà diretto-coltivatrice* oppure *proprietà coltivatrice*) ma che sono in tutto indipendenti dai modelli procedurali dettati dalla L. 604 del 1954 e successive modifiche ⁽⁶⁾, come è pacificamente ammesso in giurisprudenza ⁽⁷⁾ e nella stessa prassi amministrativa ⁽⁸⁾.

Per altro, anche talune disposizioni modificative delle regole specifiche della PPC utilizzano la nuova terminologia, come si rileva, ad esempio, nel d.lgs. 228/2001, art. 11 ⁽⁹⁾. Quest'ultimo argomento ricavabile dalla legislazione recente indica che il dato letterale ("piccola proprietà contadina") non è in sé decisivo, non potendo fondare una univoca individuazione del sistema agevolativo portato dalla L. 604 del 1954 e successive modificazioni.

3. Il rapporto tra le vecchie previsioni sulla PPC e l'art. 2 comma 4-bis della L. n. 25 del 2010

Volendo ora verificare ulteriormente se possa considerarsi esistente un legame tra le pregresse previsioni e quelle attuali, si può partire da una ricostruzione che valorizzi proprio l'autonomia della disposizione esentativa dall'imposta di bollo e l'autonomia della disposizione sui territori montani (riguardante le tre imposte di registro, ipotecaria e catastale), onde evidenziare che ancor prima del decreto Milleproroghe per il 2010 il sistema non avesse una costante esigenza di ricorrere alle risalenti regole sulla PPC per l'applicazione delle varie previsioni agevolative di settore.

Può quindi ritenersi che la formulazione del cennato comma 4-bis, unita alla presenza dell'art.21 della Tabella Allegato B al d.p.r. 642/1972, sia in grado di autorizzare una soluzione interpretativa indipendente dal collegamento con le disposizioni sulla PPC, senza essere costretti ad enfatizzare l'incipit ("*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina...*"), cui può attribuirsi, come anticipato, il più limitato valore di introduzione di un trattamento agevolato per l'agricoltura ancora consistente nelle imposte fisse di registro ed ipotecaria, benché disancorato dal passato riguardo ai presupposti.

Si giustifica ampiamente, in questo modo, la soluzione che sta alla base delle prime note secondo cui deve considerarsi interrotto il legame con le regole vigenti fino al 31.1.2009.

Va poi rilevato che, ferma restando la autonomia della nuova disposizione introdotta con la legge di conversione del c.d. decreto Milleproproghe, così come delle altre disposizioni "a regime" in materia di imposta di bollo e di acquisti di fondi rustici in territori montani, rispetto alle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina, resta il riferimento alla finalità degli acquisti alla formazione o arrotondamento di proprietà coltivatrici.

Quando tale finalità può dirsi soddisfatta?

E' vero che in materia di agricoltura è sancita la competenza esclusiva delle Regioni, ma è pur vero che, quando si tratti dell'applicazione di norme tributarie, in assenza di rinvio alla

normativa regionale, si dovrà fare riferimento alla normativa statale, anche laddove l'accertamento della sussistenza di requisiti sia eventualmente demandato alle regioni.

Si tratta comunque di una problematica che dovrà essere approfondita anche dalla prassi. Qui ci si limita ad osservare che, comunque, una valutazione in termini di idoneità alla formazione od arrotondamento di proprietà diretto coltivatrice pare non occorrere nel caso di acquisto da parte dell'IAP, essendo il suo acquisto finalizzato alla semplice conduzione nell'ambito di una attività di impresa agricola, che può prescindere dalla "proprietà" dei terreni agricoli, i quali possono essere utilizzati dall'impresa a diverso titolo (affitto, comodato), mentre potrebbe ritenersi occorrente nel caso di acquisto in veste di coltivatore diretto, se la nuova normativa in esame sia da ritenersi, in virtù del ricordato "incipit", finalizzata alla formazione o arrotondamento di proprietà diretto coltivatrice. Tale considerazione rende rilevante la necessità, di cui si dirà trattando dei requisiti soggettivi, di chiarimento del requisito di iscrizione alla gestione assistenziale e previdenziale dell'INPS, per chi sia ad un tempo IAP e coltivatore diretto.

Circa il problema degli eventuali limiti dimensionali dell'azienda in rapporto alla conduzione dell'attività da parte di un soggetto che si connota come "coltivatore diretto", non è superfluo ricordare che emergono dal sistema indici di superamento dei risalenti criteri di proporzionamento della dimensione (della terra coltivata) alla forza lavoro. Infatti, se è dato al coltivatore diretto acquisire terreni e pertinenze per formare il compendio unico montano o generale e se per tale compendio sono fissati limiti dimensionali minimi ma non massimi, deve accreditarsi una tendenza a consentire che un coltivatore diretto coltivi (avvalendosi della meccanizzazione) superfici anche di lata dimensione, conservando la sua specificità di "imprenditore-lavoratore manuale".

4. Le regole portate dall'art. 2 comma 4-bis della L. n.25 del 2010

Andando ai profili definatori della nuova disposizione, balza in primo piano il suo carattere ancora una volta *temporaneo* e con una vita fissata tra il 28.2.2010 ed il 31.12.2010; inoltre, rimangono invariate le altre misure agevolative già presenti nel sistema, per nulla intaccate dalla L. n.25 del 2010 e per le quali si rinvia agli altri studi della Commissione Studi Tributarî.

Quanto al contenuto della nuova previsione agevolativa, essa riguarda i soli atti di *trasferimento a titolo oneroso* di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti.

Già in altre occasioni ⁽¹⁰⁾ si è dovuto esaminare se la nozione di "trasferimento" fosse in grado, nel sistema tributario, di abbracciare anche gli atti derivativi-costitutivi e si è concluso positivamente ⁽¹¹⁾, pur segnalando una originale posizione giurisprudenziale di segno contrario ⁽¹²⁾.

La misura agevolativa non riguarda, invece, i trasferimenti per successione o donazione e neppure quelli per atto a titolo gratuito non integrante donazione.

Essendo previsto che i beneficiari del trasferimento siano coltivatori diretti o IAP, l'agevolazione in questione spetta sia all'IAP persona fisica, sia all'IAP società per via diretta, mentre spetta alle *società di coltivazione diretta* mediamente, in forza del rinvio alle agevolazioni che spettano al coltivatore diretto, portato dall'art. 2 comma 4-*bis* del d.lgs. n.99 del 2004.

Nulla di nuovo si segnala per l'*aspirante IAP* di cui all'art. 1 comma 5-*ter* del d.lgs. n.99/2004, cui spetta lo stesso trattamento dell'IAP secondo la regola generale (qui non derogata) portata dal menzionato comma 5-*ter*, secondo cui "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".

Né si può dubitare della spettanza all'*aspirante IAP*, a causa di una ipotetica sua esclusione dovuta al riferimento diretto all'IAP nel corpo della previsione agevolativa. E non se ne può dubitare perché la disposizione della L. n.25/2010 non si preoccupa di disciplinare che cosa debba intendersi per IAP, così lasciando libero campo all'applicazione di tutto il sistema portato dal d.lgs. 99/2004.

Infine, il profilo soggettivo richiede un cenno alla figura del *coltivatore diretto* per ricordare che qui non rilevano le specifiche fisionomiche date per talune materie (si vedano le disposizioni sullo sviluppo della proprietà coltivatrice - art.31 L.590/'65 - o sull'affitto di fondi rustici - art. 6 L.203 del 1982) ma gioca un ruolo non marginale il requisito previdenziale, dal momento che la necessità dell'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale implica che il soggetto debba avere i requisiti per ottenerla, con il che vengono in rilievo i criteri stabiliti per tale inquadramento ⁽¹³⁾.

Si ricorda, poi, che solamente riguardo all'IAP si ammette la figura dell'*aspirante*, mentre il coltivatore diretto deve già possedere la qualifica al momento dell'acquisto agevolato, ma per tutti (IAP, aspirante IAP e coltivatore diretto) l'accesso all'agevolazione richiede l'avvenuta iscrizione *nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*.

Quanto alla questione della prova del possesso dei requisiti, soggettivi e previdenziali, la mancanza di regole che la impongano comporta che essi vadano solamente esposti nell'atto (poiché il notaio che registra telematicamente deve liquidare le imposte sulla base delle risultanze dell'atto stesso), salva verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate (così come avviene in altre ipotesi analoghe: v. Circ. n. 85 prot. n. 260574 del 21 dicembre 1990, relativa all'agevolazione per i territori montani) .

Sul profilo oggettivo sono opportune alcune considerazioni.

Come già esposto nella segnalazione novità curata da A. Lomonaco e V. Mastroiacovo (CNN Notizie del 1° marzo 2010), *"assume espressamente rilievo la destinazione urbanistica del terreno, per cui non saranno agevolabili gli acquisti di terreni con destinazione urbanistica diversa da quella agricola."*

Si aggiunge che la destinazione agricola deve risultare da *strumenti urbanistici vigenti*. Tale previsione è collocata al di fuori del T.U. dell'imposta di Registro e del T.U. delle imposte ipotecaria e catastale, e quindi, stando alla lettera della disposizione che incide sulla qualificazione dei terreni dal punto di vista tributario, non rileverebbe direttamente l'art. 36 comma 2 del D.L. n. 223 del 2006. Infatti, la formulazione di quest'ultimo ne limita la portata, testualmente, *"ai fini dell'applicazione del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 e del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504"*.

Se ne dovrebbe trarre che, sotto il profilo delle previste agevolazioni in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale (per quanto l'aliquota dell'imposta catastale corrisponda a quella ordinaria), non valga il criterio secondo cui un'area è da considerare fabbricabile ove sia utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione (della regione o di altra autorità) e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Ergo, il trasferimento di un terreno, *classificato agricolo in uno strumento urbanistico vigente* ma di cui uno strumento urbanistico *adottato* ma non ancora *approvato* muti la destinazione in terreno non agricolo, dovrebbe godere del trattamento agevolato agli effetti delle dette imposte, fino a che non avvenga l'approvazione definitiva dello strumento stesso **(14)**.

Si può dubitare, però, della limitazione sopra esposta alle sole disposizioni portate dai Decreti Legislativi e Presidenziali menzionati espressamente, dal momento che quella utilizzata dal menzionato art.36 comma 2 appare una mera sintesi verbale con cui si sia voluto fare riferimento alle fattispecie incise dalle imposte Iva, di registro, dirette e Ici. D'altra parte, si porrebbe, comunque, un problema di coordinamento (oltre che con la disciplina delle imposte

ipotecaria e catastale) con la normativa del d.p.r. 633/1972 e successive modificazioni e integrazioni, nell'ipotesi in cui il soggetto cedente sia un soggetto IVA.

Infatti la cessione di un terreno classificato come edificabile in base a strumento urbanistico anche solo adottato è soggetta ad IVA, a sensi dell'articolo 2 del citato d.p.r. 633/1972, integrato dall'art. 36 comma 2 del pure citato D.L. 223/2006.

La disposizione agevolativa di cui trattasi (art. 2 comma 4-*bis* L.25/2010) può ritenersi implicitamente derogatoria del rispettivo ambito di applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto e dell'Imposta di registro?

Si può osservare che già in precedenza, nel sistema tributario, vi sono state norme agevolative in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale, avuto riguardo all'oggetto del trasferimento (es. art. 32 del d.p.r. 601/1973 o art. 33, comma terzo, della legge 388/2000 o art. 1, commi 25-28 della Legge 244/2007), ma che non è mai stata accolta alcuna interpretazione che sostenesse la esclusione delle relative cessioni dall'assoggettamento ad IVA.

Pertanto, ricorrendone il presupposto soggettivo, la cessione di un terreno, agricolo, in base allo strumento urbanistico vigente, ma edificabile, in base a quello adottato, dovrà essere assoggettata ad IVA, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Con riferimento ai soggetti (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali), si ribadisce quanto già evidenziato nella "segnalazione novità" e cioè che la norma, richiedendo l'iscrizione nella "*relativa gestione previdenziale ed assistenziale*", si differenzia dall'art. 1 comma 4 del d.lgs. n.99/2004 (secondo il quale "All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella *gestione* previdenziale ed assistenziale sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie ...") e si omologa al comma 5-*ter* dello stesso art. 1 ("nonché si siano iscritti all'*apposita gestione dell'INPS*"), lasciando aperto il problema della sufficienza di una iscrizione in una qualsiasi sezione della gestione agricoltura o, per contro, della necessità di una strettissima aderenza tra iscrizione e qualità professionale esposta nell'atto di trasferimento.

E' stato già segnalato "che la maggior parte dei coltivatori diretti ha anche i requisiti di IAP e che gli stessi sono iscritti alla gestione agricoltura dell'INPS nella sezione "Coltivatori diretti", né potrebbero iscriversi altresì nella sezione "IAP". Pertanto occorrerebbe un intervento dell'Amministrazione finanziaria per chiarire che detto obbligo è da considerarsi comunque soddisfatto con l'iscrizione in una qualsiasi delle sezioni della gestione previdenziale

e assistenziale dell'agricoltura dell'INPS (ciò al fine di non penalizzare nel riconoscimento dei benefici creditizi e fiscali gli IAP che siano anche coltivatori diretti).”

In realtà, la contemplazione che la disposizione in commento fa del coltivatore diretto e dell'IAP, rende meno urgente la soluzione del problema, bastando che il richiedente esponga nell'atto la qualifica corrispondente all'iscrizione INPS.

Vale la pena di soffermarsi sull'impatto che la soluzione adottata sulla natura autonoma (e non di proroga) ha sull'ampiezza delle *fattispecie agevolabili*.

Adottando la soluzione - qui preferita - dell'autonoma disciplina, viene meno ogni limitazione dovuta alle pregresse disposizioni sulla PPC le quali, essendo ritagliate sul coltivatore persona fisica, non riuscivano a contemplare fattispecie quali il conferimento di immobili, che solo per via interpretativa si è ritenuto potessero rientrare nel trattamento agevolato.

Nell'attuale regime ex L.25/2010, il conferimento - in quanto trasferimento - rientra direttamente nel novero degli atti agevolabili tutte le volte che la conferitaria, anche in sede di costituzione, presenti i requisiti che la qualifichino IAP o aspirante IAP.

Diversamente, per le società di coltivazione diretta di cui all'art. 2 comma 4-*bis*, si deve utilizzare l'interpretazione evolutiva sopra riferita, non essendo esse contemplate direttamente e dovendosi perciò utilizzare l'estensione a tali società del trattamento previsto per i coltivatori diretti. E rileva, anche qui, l'ampiezza del concetto di trasferimento, per poter affermare che il conferimento, in quanto ad esso ascrivibile, è un atto agevolabile.

5. La salvezza di talune disposizioni

Quanto alla salvezza delle 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, si tratta di previsioni riguardanti:

a) La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà coltivatrice, che non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto (articolo 11, comma 2 d.lgs. 228/2001).

b) la decadenza dai benefici, che non ricorre per l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dall'articolo 1 del presente decreto. Le disposizioni del presente comma si applicano anche in tutti i casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in

agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore (articolo 11, comma 3 d.lgs. 228/2001)

c) le Società agricole (articolo 2 d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99).

In proposito, si nota che se quella attuale fosse una ennesima proroga della PPC non avrebbe senso alcuno fare salva una delle regole precipue di tale trattamento pregresso (e cioè quella che dispone la deroga alla decadenza dai benefici ex art. 11 comma 3 d.lgs. 228/2001).

Piuttosto, al di là del modo ellittico di asserire l'applicabilità di una regola ad un certo trattamento, proprio la c.d. "salvezza" (da intendersi come *relatio* formale) costituisce l'ennesima prova dell'indipendenza dell'agevolazione in esame dal sistema PPC.

6. Le fattispecie agevolabili e la decadenza

Come anticipato, il perimetro dell'agevolazione in commento è più ampio di quello della PPC e comprende appieno il conferimento di terreni agricoli e relative pertinenze (per il *conferimento di complessi aziendali* vale, invece, la regola ordinaria dell'assoggettamento ad *imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale*, più favorevole dell'agevolazione in esame e prevista dall'art. 4, comma 1 n.3 Tariffa parte I d.p.r. 131/86, dall'art. 10 d.lgs. 347/90 e dall'art. 4 Tariffa d.lgs. 347/90).

Quanto alla decadenza, potrebbe accedersi ad una lettura che, seguendo l'evoluzione del linguaggio comune ed anticipando quella normativa, valorizzi maggiormente il profilo economico, a svantaggio delle geometrie teoriche. In tal senso, valorizzando le nuove dimensioni del concetto di trasformazione e rimeditando la strumentalità del concetto di soggetto non personificato ⁽¹⁵⁾ /persona giuridica, potrebbe risultare plausibile l'esclusione della decadenza ogni volta che il soggetto non cessi di coltivare e non si limiti a trasferire i beni acquistati con l'agevolazione ma, sia pur *mediatamente*, continui a coltivare o a conservare rapporto con il diritto ipoteticamente alienato. Inoltre, si potrebbe ampliare la portata di quella "continuazione dell'impresa" cui si fa capo per dedurre la neutralità fiscale del "passaggio" da un soggetto all'altro ⁽¹⁶⁾.

Si allude, partitamente, alla partecipazione *mediata* all'attività che proprio la normativa sull'IAP ha messo in campo e che, spinta alle estreme conseguenze, potrebbe consentire di far conservare l'agevolazione sia nel caso che il bene divenga oggetto di conferimento in società (la quale ne continui la coltivazione), sia nel caso che la coltivazione del bene originariamente acquistato proprio da una società (con l'agevolazione medesima) venga continuata dal socio assegnatario o dall'unico socio rimasto che continui individualmente la medesima tipologia di attività.

Per quanto attiene ai rapporti tra decadenza e rinuncia abdicativa (al diritto acquistato con le agevolazioni), una volta segnalato il rapporto di genere a specie che esiste tra atti di disposizione e atti di alienazione ⁽¹⁷⁾, si devono rilevare indici che depongono per l'inclusione

della rinuncia tra gli atti che comportano decadenza, perché già la cessazione della coltivazione, pur non essendo irreversibile, causa quella conseguenza ⁽¹⁸⁾. A maggior ragione, deve causarla la definitiva spoliazione, avente necessariamente carattere di irreversibilità.

In rapporto alla decadenza, si nota che non è prevista sanzione amministrativa alcuna, in ciò replicandosi il modello già utilizzato per una vasta serie di agevolazioni tributarie.

Sulla base di altre fattispecie analoghe, può ritenersi configurabile, oltre alla decadenza totale, anche la decadenza parziale, allorché l'alienazione volontaria dei beni acquistati con l'agevolazione sia solo parziale.

Benché la decadenza sia disciplinata con riguardo ai "terreni", deve ritenersi che essa riguardi anche le pertinenze, non essendovi ragione di ritenere queste ultime assoggettate solo in positivo al regime agevolativo valevole per i terreni.

La decadenza comporta il recupero della differenza di imposta, la quale costituisce imposta complementare (art. 42 T.U.Registro) e, trovando causa in "un fatto imputabile ad una sola delle parti contraenti" non comporta responsabilità del dante causa dell'acquirente che decada dall'agevolazione.

Qualora la decadenza si verifichi, il relativo debito è assistito da privilegio, ai sensi dell'art. 2772 c.c. ⁽¹⁹⁾.

Giampiero Petteruti e Diego Podetti

1) Legge 23 agosto 1988, n.400

Art. 15 - Decreti-legge

omissis

5. Le modifiche eventualmente apportate al decreto-legge in sede di conversione hanno efficacia dal giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione, salvo che quest'ultima non disponga diversamente. Esse sono elencate in allegato alla legge.

2) Secondo tale lettura, dovrebbero ancora prodursi il certificato provvisorio al momento della registrazione e, successivamente, il certificato definitivo, ai sensi della L.604 del 1954, e varrebbero i tre requisiti stabiliti dall'art. 2 di detta legge, così formulato:

"Le agevolazioni tributarie previste dall'articolo 1 sono applicabili quando:

l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;

il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia 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 ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso;

l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari."

- 3)** Si segnala, per mera completezza, che il d.lgs. 01/12/2009 n. 179 (portante "Disposizioni legislative statali anteriori al 1° gennaio 1970 di cui si ritiene indispensabile la permanenza in vigore, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 2462) ha fatto salvo il d.lgs. n. 114 del 24.2.1948 (la cui portata, per la materia in esame, non ha alcun peso, poiché il trattamento tributario agevolato stabilito da tale d.lgs. era anch'esso temporaneo e di soli 4 anni, poi prorogati di un triennio dalla L. 2362 del 1952 – pur essa fatta salva dal d.lgs. 179/2009).
- 4)** L'amministrazione finanziaria, con Ris. 220128 del 28.11.1987 Direz. TT.AA, accogliendo il parere del Cons. di Stato 253/84 sez. II, ha asserito che le agevolazioni previste dal cit. art.9 si applicano alla "proprietà (cioè al fondo) coltivata direttamente dal... proprietario, che sia coltivatore diretto in senso tecnico" e non si estendono ai soggetti che conducano un'azienda su base imprenditoriale.

L'ultima affermazione non pare mirare a precludere l'applicazione della normativa in questione ai coltivatori diretti imprenditori e sembra diretta solamente ad escludere i soggetti che abbiano una dimensione dell'impresa che non si fondi sulla prevalenza del lavoro "proprio". D'altra parte, l'interesse allo sviluppo della montagna non può fare a meno proprio del motore più rilevante, costituito dai soggetti che svolgano l'attività secondo il modello dell'impresa (sia pur piccola) e, con il rivolgersi al mercato, siano capaci di imprimere il maggior dinamismo possibile.

Dopo il d.lgs. n.99 del 2004, il riconoscimento all'IAP ed alle società di coltivazione diretta delle "agevolazioni spettanti alla persona fisica coltivatore diretto" supera ogni questione sulla dimensione imprenditoriale .

- 5)** Art.80 d.p.r. 634/72: A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogate, salvo quanto disposto dagli articoli 77 e 78, le disposizioni del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, e successive modificazioni nonché quelle di cui alla legge 29 dicembre 1962, n. 1744, e cessa di avere applicazione l'addizionale all'imposta di registro istituita con il decreto-legge 30 novembre 1937, n. 2145, convertito nella legge 25 aprile 1938, numero 614, e successive modificazioni. Restano ferme le esenzioni e le agevolazioni vigenti alla data del 31 dicembre 1972 a favore delle società di mutuo soccorso, delle cooperative e loro consorzi e per i trasferimenti di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e all'arrotondamento dei fondi da esse posseduti.

d.p.r. 26/10/1972 n. 635 - Art. 24. Norme abrogate.

Sono abrogate le norme previste dai titoli dal I al VI della legge 25 giugno 1943, n. 540, nonché tutte le disposizioni contrarie al presente decreto.

omissis

Restano ferme le esenzioni e le agevolazioni vigenti alla data del 31 dicembre 1972 a favore delle cooperative e loro consorzi e dei trasferimenti di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e all'arrotondamento dei fondi da essi posseduti.

- 6)** La normativa tributaria in tema di proprietà coltivatrice venne introdotta dalla L. 24 febbraio 1948 n. 114 con previsione temporanea. Successivamente, venne data dalla L. n.604 del 1954, prorogata dalla L.454 del 1961 e dalla L.590 del 1965 art.26; via via si sono succedute varie proroghe, di cui l'ultima proroga è stata fino al 31 dicembre 2009, ex art. 2 comma 8 L. 22 dicembre 2008, n. 203).
- 7)** Cassazione n. 1785 del 19 febbraio 1987 .
- 8)** Si veda la posizione assunta a proposito dei territori montani con Circ. n. 85 (prot. n. 260574) del 21 dicembre 1990 Dir. TT.AA.
- 9)**
 1. Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di *proprietà coltivatrice* è ridotto da dieci a cinque anni.
 2. La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto.
 3. Non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dall'articolo 1 del presente decreto. Le disposizioni del presente comma si applicano anche in tutti i casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.
- 10)** PETTERUTI, *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, relazione al convegno della Fondazione Italiana per il Notariato, tenuto a Roma il 22-23 settembre 2006.
- 11)** La sistematica adottata dal legislatore nel formulare la Tariffa dell'Imposta di registro (art.1 Tariffa) espone una tendenziale assimilazione del concetto di "trasferimento" (utilizzato nei commi dal terzo in poi) a quello di "atto traslativo o traslativo e costitutivo di diritti reali di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice" (utilizzato nel primo comma del menzionato art.1 Tariffa); senza tale assimilazione non troverebbero la loro naturale collocazione - nei commi che riguardano gli specifici oggetti - gli atti *costitutivi di diritti reali di godimento* su terreni agricoli, beni culturali, "prime case", beni siti all'estero e non la troverebbero neanche gli atti a connotazione soggettiva costitutivi di diritti reali di godimento a favore dello Stato, di enti pubblici territoriali, comunità montane e ONLUS.
- 12)** Cassaz. Sez. Tributaria, n. 16495 del 30 aprile 2003.
- 13)** Per il coltivatore diretto, la legge n.1047 del 1957 prevede l'estensione dell'assicurazione per l'invalidità e vecchiaia ai coltivatori diretti e all'art.2 stabilisce che " Agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame."

Le istruzioni INPS reperibili al sito www.inps.it indicano che la capacità lavorativa del nucleo familiare non debba essere inferiore ad un terzo del fabbisogno di lavoro occorrente all'attività.

- 14)** L'avvento della legislazione regionale ha reso multiforme il panorama normativo in ordine agli strumenti di pianificazione, per cui bisogna necessariamente attingere alle singole disposizioni regionali per appurare quale sia l'iter che porti alla piena efficacia di uno strumento urbanistico.
- 15)** Cfr. RAGUSA MAGGIORE, *Soggettività delle società di persone- Valore semantico o apofantico?*, in *Vita Not.* 4/6, 1990, pag. 344; JANNUCCI, *La disponibilità del patrimonio sociale da parte dei soci e l'art. 2256 c.c.*, Padova, 1984.
- 16)** Per l'analisi evolutiva dei concetti di trasformazione e di neutralità, nel campo dell'impresa e dei trattamenti tributari, v. BASILAVECCHIA, *Applicazione dell'imposta di registro in caso di "trasformazione" di società di persone in ditta individuale*, studio 3/2005/T, in Banca Dati Notarile.
- 17)** Per la distinzione, v. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986, pag. 220; MENGONI-REALMONTE, voce *Disposizione*, in *Enc.Dir.*, XIII, Milano, 1964, pag. 189; PUGLIATTI, voce *Alienazione*, in *Enc.dir*, II, Milano, 1956, p.1; PERLINGIERI-FEMIA, in *Manuale di Diritto civile*, Napoli, 1997, p. 80; MACIOCE, v. *Rinuncia (dir.priv.)*, in *Enc.Dir*, XL, Milano, 1989, p..927; BOZZI, voce *Rinunzia (dir.pubbl. e priv.)*, in NNDDII, XV,Torino, 1968, pag. 1147.
- 18)** Art.7 L.604/54.
- 19)** Per le questioni connesse al privilegio ed alla sua opponibilità al successivo avente causa, v. BASILAVECCHIA, Studio n. 31/2005/T, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti* in Studi e materiali, 2005, p. 1380; LOMONACO, *Circolazione dei beni immobili e privilegio dello Stato per le imposte*, in La tutela dell'acquirente negli acquisti a titolo oneroso, Milano, 2005, p. 89 ss; LOMONACO, *Privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti e sua estinzione* , studio n. 40/2002/T, in Studi e materiali, 2003, p. 176 ss; GHINASSI, *Operatività del privilegio speciale immobiliare per tributi indiretti nell'ipotesi di decadenza da agevolazioni fiscali*, in *Riv. Not.*, 2005, p. 951 e ss. .