

## ACQUISTO DI FONDO RUSTICO AFFITTATO E AGEVOLAZIONI PROPRIETÀ CONTADINA

Si chiede di sapere se sia possibile ottenere le agevolazioni fiscali per l'acquisto di un fondo agricolo, previste dalla vigente disciplina in tema di piccola proprietà contadina, qualora detto terreno sia, nel contempo, oggetto di contratto di affitto.

Occorre muovere, a riguardo, dal richiamo alla attuale disciplina in tema di agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

La nuova formulazione della disciplina, introdotta con il D.lgs. 194 del 2009, convertito con legge n. 25 del febbraio 2010 <sup>(1)</sup>, da taluni ritenuta semplicemente una proroga della vecchia disciplina <sup>(2)</sup>, è stata riconosciuta sia dall'Agenzia delle Entrate <sup>(3)</sup> che dal Consiglio Nazionale del Notariato quale autonoma disciplina, ampliandone, quindi, il perimetro applicativo <sup>(4)</sup>.

Tale legge, recando "modificazioni in sede di conversione" ha inserito, nell'articolo 2, il **comma 4-bis**, il quale dispone che: "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**".

La disposizione in commento stabilisce, inoltre, che i beneficiari "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" e che "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".

Ciò posto, si potrebbe partire dal considerare i presupposti, richiesti dalla norma a pena di decadenza, onde verificare se sia possibile trarre argomenti utili al fine di offrire risposta al quesito formulato.

Analogamente alla vecchia formulazione <sup>(5)</sup>, la nuova disciplina, contenuta nell'art. 2 comma 4 bis, come si è detto, prevede la decadenza dalle agevolazioni qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, i beneficiari "*alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente*".

In relazione al caso di specie, tale concreta possibilità di condurre o coltivare il fondo sarebbe ostacolata dalla circostanza che il terreno in questione sia affittato a terzi. Tale condizione sarebbe in grado di determinare, in altre parole, la decadenza dalle agevolazioni ottenute.

Come sostenuto in dottrina, i vincoli sia oggettivi che soggettivi, aventi a contenuto oneri di coltivazione o conduzione per un determinato periodo di tempo o divieto di alienazione prima del

decorso di un certo termine, connessi ad agevolazioni tributarie o anche creditizie, sono sanzionati con la comminatoria della decadenza dalle agevolazioni stesse <sup>(6)</sup>.

Ciò, d'altra parte, troverebbe conferma in ripetute pronunce della giurisprudenza, nelle quali la decadenza è comminata per essere venuta meno la diretta conduzione del terreno a seguito di cessione in affitto dello stesso prima del decorso del termine previsto <sup>(7)</sup>.

Un'ulteriore indicazione, in tal senso, sembrerebbe trarsi dalla lettura del comma 3 dell'art.11 del D.lgs. 228 del 2001 <sup>(8)</sup>, ove si prevede l'esclusione della decadenza in caso di alienazione del fondo o concessione dello stesso in affitto " *in favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado* ".

Tale puntuale riferimento a determinati soggetti, sembrerebbe confermare che la concessione in affitto del fondo, in favore di soggetti diversi da quelli espressamente indicati, costituisca causa di decadenza dal beneficio ottenuto.

Quanto premesso non rappresenterebbe, tuttavia, un argomento sufficiente per desumere l'impossibilità di accedere al beneficio fiscale, previsto in materia di proprietà contadina, considerato che il dettato normativo sembrerebbe richiedere, quale presupposto oggettivo, una disponibilità non attuale ma solo potenziale di coltivazione o conduzione del fondo acquistato.

Per di più, sarebbe opportuno considerare che l'acquirente può ragionevolmente porre in essere le attività strumentali alla conduzione o coltivazione del fondo solo successivamente all'acquisto dello stesso <sup>(9)</sup>.

Si potrebbe quindi ritenere irrilevante, ai fini dell'applicazione dell'art. 2 co. 4bis e della concessione delle agevolazioni previste, la mancanza dell'attualità del requisito della conduzione o coltivazione del fondo, quantomeno in relazione a situazioni di fatto transitorie, identificabili chiaramente al momento dell'acquisto e tali da rendere irragionevole il mancato accesso al beneficio <sup>(10)</sup>.

D'altra parte, considerando la finalità della norma, che fa leva sulla valutazione positiva della opportunità di favorire l'acquisto della proprietà in capo a chi si dedichi alla coltivazione (ritenendo preferibile la posizione di chi acquista per coltivare rispetto a quella di chi acquista per ricavarne una rendita dominicale), potrebbe accedersi ad una lettura estensiva che non penalizzi l'acquirente del fondo affittato, purché egli lo coltivi non appena ciò sia possibile (e cioè appena cessi l'affitto) <sup>(11)</sup>.

L'esistenza, tuttavia, di un contratto di affitto (non transitorio) in favore di un terzo-affittuario, osterebbe alla soddisfazione della condizione richiesta dall'art. 2 co. 4bis, a pena di decadenza, relativa alla conduzione o coltivazione diretta da parte dell'acquirente, per i primi cinque anni dalla stipula dell'atto di acquisto.

Tale condizione, sebbene non richiesta come necessaria per ottenere l'agevolazione, lo diverrebbe quindi al fine di evitare la decadenza <sup>(12)</sup> ed anche in considerazione della suddetta finalità normativa, rispetto alla quale, l'acquisto di un fondo già affittato a terzi, sembrerebbe porsi in aperto contrasto.

In conclusione, l'assenza di precise conferme nel dato normativo e la mancanza di un costante orientamento in giurisprudenza, suggerirebbero una particolare cautela anche in considerazione delle circostanze legate alla situazione concreta.

- 
- 1) 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 (entrato in vigore il 28 febbraio 2010).
  - 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:  
1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;  
2) 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;  
3) 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) Cfr. Ris. AE, 17 maggio 2010, n. 36/E. Nella risoluzione viene affermato che esistono delle sostanziali divergenze tra il sistema definito dal recente decreto 194/2009 e quello originariamente dettato dalla legge 604/1954, tali da far desumere che la disposizione agevolativa non costituisca una proroga del regime precedente, ma una vera e propria norma innovativa, posta anche la soluzione di continuità con il precedente regime. Pertanto "deve ritenersi che la disposizione agevolativa introdotta con l'articolo 2 comma 4-bis del decreto legge 30 dicembre 2009 n. 194 non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una autonoma disciplina [...]. Tale interpretazione trova conferma, peraltro, nella circostanza, [...] che la precedente disciplina recata dalla legge n. 604 del 1954 non risulta richiamata nella nuova disposizione." Cfr. F. Gallio, Le nuove agevolazioni fiscali per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, in "il fisco" n. 24/2010, fascicolo n. 1, pag. 3775.
  - 4) Cfr. Studio 49-2010/T, "Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del c.d. decreto Milleproroghe del 2010", est. Petteruti- Podetti, in CNN Notizie del 23 aprile 2010; cfr. inoltre Studio 20-2011/T, "Le disposizioni valevoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice", est. Petteruti.  
L'art. 1 della legge n. 604 del 1954, che ha trovato applicazione sino al 31 dicembre 2009, prevedeva l'esenzione dall'imposta di bollo e l'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa, per alcuni atti tassativamente indicati, aventi ad oggetto fondi rustici, qualora posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (di seguito PPC). In riferimento ad esso, in una precedente nota di questo Ufficio Studi ( cfr. Studio CNN n. 655-bis, est. Colucci), è stato osservato: "Il regime tributario di cui all'art. 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604, e successive modificazioni e proroghe, ha sicuramente natura di agevolazione stante la sua eccezionalità in relazione al particolare scopo perseguito (che è quello appunto di agevolare la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina a coloro che siano effettivamente dediti alla coltivazione della terra), di modo che la fattispecie dell'acquisto separato della nuda proprietà e dell'usufrutto normativamente considerata all'art. 1, n. 5, di tale legge ("Atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà") costituisce una ipotesi tassativa di applicabilità del beneficio fiscale che non è possibile estendere, analogicamente, a qualsiasi altra ipotesi di acquisto separato di tali diritti". Tale argomentazione avrebbe quindi potuto indurre ad escludere, per ragioni analoghe, l'accesso alle agevolazioni anche per l'ipotesi dell'affitto, posto che la fattispecie prospettata non risulterebbe espressamente richiamata e la disciplina sarebbe insuscettibile di estensione analogica.  
Con l'entrata in vigore del D.L. n. 194/2009, sono sorti dubbi interpretativi in ordine all'ambito applicativo della nuova previsione nonché in ordine alle condizioni richieste per fruire del regime agevolato. Dal nuovo quadro normativo sono emerse sostanziali divergenze tra il sistema definito dal citato decreto e quello originariamente dettato dalla L. n. 604/1954, avendo, il legislatore, utilizzato un testo completamente differente dalle altre disposizioni che avevano precedentemente solo prorogato l'agevolazione del 1954. Tale circostanza è stata sottolineata da attenta dottrina, la quale ha evidenziato che, a differenza di quanto accaduto dal 1954 ad oggi, il decreto citato non sembra aver semplicemente prorogato i termini, ma introdotto una nuova agevolazione.

- 5) L'art.7, l. 604/54 prevede la decadenza dalle agevolazioni tributarie per l'acquirente o il permutante che, prima che siano decorsi 10 anni dall'acquisto agevolato, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati.
- 6) Così Petteruti G.-Podetti D., "Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo", in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, Anni IX, n. 4/2006, pagg. 190 – 247.
- 7) Cfr. fra tutte, Cass. civ. Sez. V, Sent., 18-11-2011, n. 24238, Commiss. Trib. Reg. Emilia-Romagna Bologna Sez. VIII, Sent., 05-05-2011, n. 28.
- 8) D.lgs.18 maggio 2001 n. 228, "orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'art. 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57".
- 9) Analoga riflessione è contenuta nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Ris. Agenzia Entrate, 6 ottobre 2003, n. 192/E), che, sebbene adottata in materia di agevolazioni "prima casa", sembra poter offrire un utile spunto, a sostegno di quanto affermato.

In riferimento al requisito della destinazione dell'immobile ad abitazione principale dell'acquirente, richiesto al fine di evitare la decadenza, in ipotesi di alienazione infraquinquennale dell'immobile e riacquisto entro l'anno, si precisa che: "La carenza di scadenze predeterminate per l'attuazione del proposito abitativo dell'acquirente, comporta che quest'ultimo **debba attenersi a parametri di ragionevolezza e di buona fede**, in quanto la concreta utilizzazione dell'immobile può essere sia immediatamente successiva al contratto di compravendita, ma può anche implicare un certo lasso di tempo, correlato alle circostanze del caso di specie, ad esempio il termine può variare da un tempo minimo occorrente per il trasloco ad un tempo maggiore che sia richiesto da eventuali lavori di ristrutturazione ad un termine ancora più lungo imposto da una momentanea indisponibilità del bene per effetto di temporanei diritti di godimento costituiti sull'immobile a favore di terzi".

La risoluzione richiama un orientamento già espresso in precedenza dalla giurisprudenza e ripreso in recenti pronunce di merito. La Corte di Cassazione (cfr. sentenza Cass. Civ.,21 novembre 2000, n. 1196), ha precisato, infatti, che: "**L'acquirente non deve dilazionare l'attuabilità oltre l'indicato limite di ragionevolezza** ad esempio la presenza di diritti di godimento di terzi con scadenza non determinata o comunque eccedente da una logica aspettativa di prossimità". La C.T. Prov. di Torino, nella recente sentenza del 3 giugno 2010, n. 99/13/10 ha affermato che non si verifica la decadenza dall'agevolazione prima casa nel caso in cui il contribuente acquisti (entro un anno) un immobile abitativo, anche ove questo non venga immediatamente adibito ad abitazione principale dall'acquirente, ma venga da quest'ultimo temporaneamente locato a terzi. Infatti, secondo la Commissione, l'agevolazione goduta in relazione al precedente acquisto deve essere revocata solo nel caso in cui si configuri una situazione che, prescindendo da limiti di tempo, renda "irreversibile l'impossibilità di destinare l'immobile ad abitazione principale del proprietario ". Ma, ad avviso della Commissione, l'aver affittato l'immobile, per la durata di un anno, ad uno studente, non configura una situazione irreversibile, tale da rendere impossibile la destinazione dell'immobile ad abitazione **entro termini ragionevoli**.

- 10) Si pensi ad un' ipotesi di acquisto di fondo agricolo oggetto di contratto di affitto di breve durata o di prossima scadenza. Sarebbe in linea con quanto affermato una prassi che considera non fruibile l'agevolazione per l'acquisto di un fondo affittato. Cfr. *La Settimana Fiscale*, n° 26, del 08/07/2011, pag. 20. Nell'articolo si afferma: "REQUISITI OGGETTIVI per la FRUIZIONE degli AIUTI alla P.P.C.: l'acquisto deve avere ad oggetto un terreno agricolo libero da affittanze che ne inibiscono la conduzione diretta. In alternativa, qualora il terreno sia affittato a terzi occorre risolvere il contratto di affitto in essere **in tempi ravvicinati**". E' altresì utile segnalare a riguardo, benché rappresenti una pronuncia isolata in tal senso, la sentenza della Commiss. Trib. Reg. Lombardia Sez. LXVII, 28-02-2011, n. 62 ove si afferma: "L'acquisto di un fondo agricolo momentaneamente in affitto e quindi non immediatamente disponibile per la coltivazione non fa perdere l'agevolazione". Nel caso di specie, il contribuente, aveva comprato dei terreni agricoli affittati che sarebbero stati rilasciati soltanto a fine annata agraria e l'ente impositore aveva revocato l'agevolazione perché il terreno non era stato immediatamente utilizzato dall'acquirente.
- 11) Pur tuttavia, il termine quinquennale decorre dall'acquisto e per giungere a tale risultato bisognerebbe forzare la lettera per spostare in avanti il termine iniziale di durata della coltivazione (in presenza di affitto).
- 12) Anche se, in linea di principio, la previsione di decadenza per cessazione della coltivazione potrebbe considerarsi fondata su un principio non applicabile al caso in esame, poiché una cosa è cessare la coltivazione, altro non poterla iniziare a causa di un impedimento indipendente dalla volontà dell'acquirente.