

## NOVITÀ FISCALI NEL SETTORE AGRICOLO

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 22 gennaio 2016

\*\*\*

**Sommario:** 1. Modifica dell'aliquota di imposta di registro, per i trasferimenti onerosi di terreni agricoli; 2. Agevolazione per la proprietà contadina a favore di proprietario di maso chiuso; 3. Estensione dell'agevolazione PPC ai familiari dell'agricoltore; 4. Trattamento tributario degli atti di ricomposizione e riordino fondiario.

\*\*\*

### 1. Modifica dell'aliquota di imposta di registro, per i trasferimenti onerosi di terreni agricoli

LEGGE 28 dicembre 2015, n. 208

#### Art. 1 Comma 905.

All'articolo 1, comma 1, **terzo periodo**, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, le parole: «12 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «15 per cento»

Detto **terzo periodo** diviene, quindi, il seguente:

*Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale: 15 per cento*

#### Commento:

Si tratta di un ritorno all'aliquota vigente fino al 31 dicembre 2013, senza variazioni di presupposti rispetto a quella del 12%, ma la novità offre l'occasione per ritornare su alcune questioni.

Prima di tutto è utile soffermarsi ancora una volta sul significato da attribuire al riferimento ai "**terreni agricoli**", che incide anche sul trattamento delle relative pertinenze.

Terreno agricolo, nel suo significato letterale, rappresenta il suolo idoneo all'agricoltura. Ed infatti in risalenti commenti su tematiche agricole <sup>(1)</sup> si pensò di individuare in tale locuzione il terreno *di fatto coltivabile*, onde espungere dal perimetro del trattamento previsto dall'art. 7 D.lgs. 99/2004 i terreni inidonei alla coltivazione, perché sterili. In breve, si prospettava che, al di fuori dei suoli destinati all'utilizzo edificatorio latamente inteso, tutto il restante territorio potesse ascrivere agli oggetti acquistabili con agevolazioni ed esenzioni per l'agricoltura, salvo quanto risultasse improduttivo ed inadatto alla coltivazione.

Successive riflessioni hanno portato a valorizzare pienamente l'evoluzione normativa <sup>(2)</sup>: mentre nel passato la *summa divisio* in campo di trattamenti tributari di favore era incentrata sul concetto di "*fondo rustico*", legato alla perimetrazione dei centri urbani (che faceva considerare "rustico" il restante territorio), in epoca più recente il legislatore ha fatto ricorrente riferimento ai "terreni agricoli", pur senza fornire alcun criterio che specificasse il valore semantico della locuzione. Ma anche se l'art. 1 Tariffa parte prima del TUR, ancora oggi e dopo la modifica qui commentata, risulta formulato diversamente dalla disposizione sul trattamento per la "proprietà contadina", e cioè *senza alcun riferimento allo strumento urbanistico*, e potrebbe autorizzare il ricorso al classico argomento "a contrario" per mettere fuori gioco il dato urbanistico, va detto che la scelta legislativa fatta a proposito del terreno suscettibile di destinazione edificatoria (D.L. n. 223/2006, art. 36) insieme a quella fatta dal legislatore del 2010 per l'agevolazione PPC (articolo 2 comma 4-bis del D.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25) costituiscono manifestazione di un vero e proprio *orientamento del sistema a far leva sul dato urbanistico*, condizionando l'interpretazione in tutti i campi del diritto tributario (seppur con taluni correttivi), come avvalorato da quella giurisprudenza che, benché espressa in tema di vincolo di indivisibilità, valorizza proprio la destinazione urbanistica per individuare il fondo con vocazione agricola <sup>(3)</sup>.

La scelta del legislatore riguardo all'*agevolazione per la proprietà contadina* non sembra, però, che debba intendersi come sbarramento insuperabile tutte le volte che la pianificazione urbanistica, piuttosto che mirare ad imprimere una determinata vocazione per disciplinare le attività di utilizzo del suolo (edificatoria per insediamenti abitativi, per insediamenti direzionali, commerciali, artigianali ecc., ecc.), voglia limitare l'attività di modificazione del territorio imprimendo vincoli di vario segno a tutela di specifici interessi (vincolo di rispetto di strade, di rispetto di sorgenti, di rispetto di centri storici, di tutela del paesaggio ecc. ecc.). Sembra possibile, cioè, un approccio interpretativo che valuti di volta in volta se la previsione urbanistica formulata in negativo costituisca limite assoluto o relativo all'utilizzazione per le attività umane e, in particolare, se rifiuti anche la coltivazione agricola. Secondo questa possibile linea interpretativa che da un lato tiene conto dello scopo perseguito dal legislatore di non consentire l'acquisto agevolato di suoli urbanisticamente destinati a specifici insediamenti e dall'altro valorizza l'interesse protetto dalla previsione vincolistica, si potrebbe stabilire se l'uso agricolo, pur non espressamente previsto, sia compatibile ed indirettamente autorizzato in quelle zone sottoposte a regime vincolistico.

Per questa via, se condiviso il percorso, si potrebbe temperare il criterio della classificazione urbanistica accoppiandolo a quello dell'interesse protetto, onde giungere a ritenere acquistabili con trattamenti di favore anche i suoli vocati alla coltivazione, benché ne sia impedito un particolare utilizzo urbanistico <sup>(4)</sup>.

Il secondo punto su cui è utile soffermarsi è quello dell'incidenza della *qualifica dell'acquirente*, ora che la disposizione sulla proprietà contadina (PPC) non collima con quella dell'art. 1 terzo periodo della Tariffa Parte prima del Testo Unico dell'imposta di Registro (TUR).

La legge di stabilità che qui si commenta, con i commi 906 e 907 dell'art. 1, estende l'agevolazione PPC anche ai trasferimenti onerosi a favore di *proprietari di masi chiusi* e di *coniuge/parenti in linea retta di coltivatore diretto, IAP e proprietario di maso chiuso*, mentre il menzionato terzo periodo stabilisce l'applicazione di imposta con aliquota del 15% allorché il trasferimento sia a favore di *soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*.

Se, come appare possibile, si desse al menzionato "terzo periodo" il valore di regola da applicare a tutte le fattispecie in cui l'acquirente *non* sia un coltivatore diretto oppure un imprenditore agricolo professionale con iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, bisognerebbe ammettere, simmetricamente, che quando il trasferimento avvenga a favore di un coltivatore diretto oppure di un imprenditore agricolo professionale (iscritto all'INPS) quell'aliquota non sia applicabile.

Per contro, a causa della invariata formulazione del terzo periodo dell'art. 1 Tariffa parte prima TUR, la stessa conclusione non potrebbe valere per il proprietario di maso chiuso e per il coniuge/parente in linea retta di "soggetto titolato a fruire della PPC".

In sintesi, sembra che sia venuta in essere una nuova articolazione di fattispecie di trasferimento oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, così riassumibile:

a) trasferimento con l'agevolazione per la proprietà contadina a favore di "coltivatore diretto", "IAP", "proprietario di maso chiuso" o "coniuge/parente in linea retta di soggetto con una delle tre qualifiche sopra indicate": imposta fissa di registro e ipotecaria, imposta catastale 1%;

b) trasferimento a soggetto diverso da IAP o coltivatore diretto iscritti all'INPS: aliquota 15%.

Questa aliquota è sempre applicabile, quando non venga in rilievo l'agevolazione PPC, anche al trasferimento a favore di proprietario di maso chiuso (che non abbia anche qualifica di coltivatore diretto o IAP) ed al trasferimento a favore di coniuge/parente in linea retta di "soggetto titolato a richiedere il trattamento PPC".

c) trasferimento a favore di IAP o coltivatore diretto iscritti all'INPS, quando non si applichi l'agevolazione per la proprietà contadina: aliquota 9%.

## **2. Agevolazione per la proprietà contadina a favore di proprietario di maso chiuso**

LEGGE 28 dicembre 2015, n. 208

### **Art. 1 comma 906.**

**Al comma 4-bis dell'articolo 2 del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, dopo il primo periodo è inserito il seguente: «Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati».**

Il testo completo del comma 4-bis viene ad essere il seguente:

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, 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 fondiarie 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. Le agevolazioni previste dal periodo precedente si applicano altresì agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati. 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*

*Commento:*

Questa nuova disposizione riguarda i **proprietari di masi chiusi**, cui sono estese le agevolazioni per la proprietà contadina in caso di trasferimento in loro favore di terreni agricoli e loro pertinenze.

Trattandosi di applicazione della stessa agevolazione prevista per i coltivatori diretti e per gli IAP, purché iscritti nella relativa gestione INPS, pare preferibile ritenere che anche i proprietari di masi chiusi debbano essere in ordine con la posizione previdenziale ed assistenziale.

Dal momento che la disposizione in esame è inserita nel contesto sopra riportato, *anche per il proprietario di maso chiuso vale la previsione di decadenza* portata dallo stesso comma 4-bis.

Diverso problema è **se l'oggetto dell'acquisto debba necessariamente entrare a far parte del maso**, secondo le procedure di ampliamento, le quali richiedono sia apposita autorizzazione, sia presupposti di reddito del maso che non devono eccedere i limiti disciplinati dalla legislazione della Provincia autonoma.

Considerato che la nuova disposizione non fornisce indicazioni in tal senso, sembra sufficiente, per conseguire e mantenere il trattamento PPC, che l'oggetto dell'acquisto sia successivamente destinato alla coltivazione *da parte del proprietario di maso chiuso*, secondo i criteri valevoli per gli altri soggetti menzionati dallo stesso comma 4-bis.

### **3. Estensione dell'agevolazione PPC ai familiari dell'agricoltore**

LEGGE 28 dicembre 2015, n. 208

**Art. 1 comma 907.** Le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, sono

**applicabili anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti aventi i requisiti di cui al medesimo articolo 2, comma 4-bis.**

### *1. I precedenti a proposito dei familiari.*

Fino al 31.12.2015, la questione dell'applicabilità dell'agevolazione PPC agli acquisti fatti dai **familiari del coltivatore diretto** presentava forte criticità, se non assoluta preclusione.

Posto che il trattamento PPC spettava e spetta all'IAP ed al coltivatore diretto e non è prevista la possibilità di accedervi in forma di "aspirante coltivatore diretto" <sup>(5)</sup>, la soluzione favorevole all'applicabilità del trattamento all'acquisto del "familiare del coltivatore diretto" richiede di accogliere la tesi (non pacifica) secondo cui il familiare coadiuvante, quale soggetto dedito alla coltivazione, è a sua volta e semplicemente per tale motivo "coltivatore diretto" e non un mero prestatore d'opera (il cui rapporto con l'imprenditore sia specialmente disciplinato, ma pur sempre relegato al di fuori dell'esercizio d'impresa).

Si ricorda che il coadiuvante o collaboratore è contemplato espressamente nella disciplina codicistica dell'impresa familiare (art. 230-bis c.c.) per la cui natura prevale la teoria che la identifica nell'impresa individuale, risultando minoritaria l'altra tesi che la qualifica impresa collettiva nella dimensione elementare. Però, nel *solo campo agricolo* prevale la tendenza, anche giurisprudenziale, a ricostruire la conduzione familiare proprio in termini di *impresa collettiva* <sup>(6)</sup>, pur con due diverse impostazioni che riconducono il fenomeno ora all'*impresa collettiva non societaria*, ora alla *società semplice*. Come dire che la famiglia coltivatrice va intesa quale comunione d'impresa, salvo precisare se essa dia origine ad una *società* o ad uno *speciale organismo associativo "non societario"*. In entrambi i casi (e quindi essendo indifferente che si segua la teoria dell'*impresa collettiva non societaria* o quella che gode i favori giurisprudenziali che ricostruisce il fenomeno come *società semplice*), considerato che le qualifiche imprenditoriali agricole utili al fine della fruizione delle agevolazioni fiscali consentono alle persone fisiche di acquisirle e conservarle anche non coltivando o conducendo direttamente <sup>(7)</sup> (bensì svolgendo l'attività in una società), è plausibile ritenere che anche il c.d. coadiuvante possa essere qualificato "coltivatore diretto" ed ottenere (o far ottenere alla società in cui funga da soggetto qualificante) i benefici in parola <sup>(8)</sup>. Infatti, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte bisogna considerare la peculiare natura giuridica dell'impresa familiare coltivatrice, la cui matrice collettiva si desume dal modo di disporre dell'art.48 della legge 1982 n. 203. La configurazione dell'istituto che se ne ricava rende l'impresa familiare coltivatrice equiparabile alla forma più elementare di schema di esercizio dell'impresa collettiva.

In ogni caso, pur qualificando il collaboratore familiare come coltivatore diretto, bisogna aggiungere, per poterlo ammettere al trattamento PPC, il requisito "previdenziale" preteso dalla normativa senza eccezione alcuna.

### *2. La novità normativa.*

In tale quadro di incertezza relativamente al familiare dell'agricoltore interviene ora il legislatore superando il criterio dei "coadiuvanti" dell'impresa familiare e stabilendo l'applicabilità dell'agevolazione PPC **"anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già**

**proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti aventi i requisiti indicati nell'articolo 2, comma 4-bis del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25".**

Poiché la novella contempla soltanto il *coniuge* ed i *parenti in linea retta*, per gli altri collaboratori dell'impresa familiare agricola (parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado) vale quanto riportato al paragrafo precedente.

Si nota che il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale è diverso, non solo formalmente, da quello trasmesso al Senato, il cui comma 515-ter (atto A.C. 3445-A-3444-A) accordava il trattamento al coniuge ed ai parenti in linea retta, **purché coltivatori diretti e conviventi**, di soggetti aventi i requisiti di cui al medesimo articolo 2, comma 4-bis.

Come si vede, i *requisiti soggettivi* rilevanti per accedere al trattamento sono, in questo caso, non quelli dell'acquirente, bensì quelli della persona con cui l'acquirente abbia rapporto di coniugio/parentela in linea retta e di *convivenza*, senza che all'acquirente sia richiesto, a sua volta, di essere soggetto *dedito alla coltivazione diretta o alla conduzione di impresa agricola*.

Poiché non è richiesto che si tratti di familiare *coadiuvante*, ma solo di familiare *convivente*, appare necessario individuare la *ratio legis* per comprendere limiti e termini di applicabilità di questa disposizione, la quale si pone in termini di eccezione alla regola generale che pretende la qualifica e la regolarità previdenziale del fruitore del beneficio.

Nulla è dato ricavare dall'esame dei lavori parlamentari reperiti ma, trattandosi di una misura da inquadrare nel più ampio perimetro delle disposizioni di favore per la proprietà contadina, sembra che il suo lo scopo sia di consentire che la proprietà fondiaria utilizzata per la coltivazione professionale faccia capo, oltre che al titolare dell'attività agricola, anche ai suoi familiari più stretti, considerando questa ipotesi come una mera variante in fatto di *titolarità del diritto reale*, accettabile nel presupposto che, pur se acquistato dallo stretto familiare, il bene ricada "*nella disponibilità, intesa in senso ampio, dell'intero nucleo familiare*".

I passi successivi dell'analisi devono svolgersi per mettere a fuoco requisiti e condizioni di applicazione del trattamento.

a) Il **primo requisito** che deve possedere l'acquirente è quello della parentela in linea retta o del coniugio con un "soggetto titolato" ovvero con *coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale* oppure *proprietario di maso chiuso*, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (nel prosieguo indicati brevemente come "soggetto titolato").

Il rapporto di parentela in linea retta vale in ascendenza ed in discendenza, non essendo poste limitazioni. Di conseguenza, il beneficio spetta al figlio del soggetto titolato persona fisica (coltivatore diretto o IAP), al figlio del figlio, al padre, al nonno ecc. ecc..

Il rapporto di parentela e quello di coniugio risultano dalle certificazioni anagrafiche e di stato civile ma si ricorda che dal 1° gennaio 2012 agli uffici pubblici è vietato rilasciare certificati contenenti fatti, stati e qualità personali da esibire ad altre pubbliche amministrazioni o a privati gestori di pubblico servizio (Articolo 40 D.P.R. 445/2000). Per altro, non è richiesta la prova del rapporto mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, per cui, salvo il potere di verifica in capo all'AE, la sua esposizione in atto legittima l'accesso al beneficio.

Si ricorda che l'"autoliquidazione" dell'imposta da parte del Notaio che provvede alla registrazione trova base e fondamento nelle risultanze dell'atto e non nelle conoscenze personali del pubblico ufficiale, per cui, ove dall'atto non risulti il rapporto, l'accesso al beneficio potrà avvenire solo in forza di un atto integrativo<sup>(9)</sup>.

In presenza di più soggetti "titolati" presenti nell'ambito familiare dell'acquirente non parrebbe necessario che quest'ultimo ne selezioni uno cui legarsi per lo specifico acquisto. La pluralità consente, nel tempo, una utile prosecuzione dell'attività agricola da parte di uno qualunque di quelli titolati per scongiurare la eventuale decadenza.

Una limitazione in tal senso – e quindi la necessità di indicare chi sia il soggetto titolato di riferimento - potrebbe discendere dal doverne consentire sin dal momento dell'acquisto il controllo dei requisiti, ma, in assenza di qualunque indice a favore della mono-relazione preferenziale, non sembra impedito all'acquirente di indicarne più di uno.

b) Il **secondo requisito** è quello della convivenza. Anche qui potrebbe farsi ricorso alle certificazioni anagrafiche, ma vi si oppone il menzionato divieto di produrre certificazioni alla P.A. e ne deriva la sufficienza della indicazione in atto con potere di verifica in capo all'AE.

Quanto al coniuge, dovendo ricorrere la convivenza, il beneficio non gli spetterà in caso di separazione personale ove intervenga l'autorizzazione a vivere separati e cessi effettivamente la convivenza (salvo ripensamento dei coniugi che, convivendo nuovamente, facciano cessare l'effetto della separazione personale).

Per ciò che attiene alla valenza delle risultanze amministrative, i precedenti di prassi e giurisprudenza in tema di agevolazione "prima casa" sono, con qualche eccezione, nel senso di dare rilievo alle sole risultanze anagrafiche. Però è utile ricordare che, almeno in materia civilistica, la giurisprudenza è orientata a considerare le risultanze anagrafiche come mere presunzioni semplici.

c) Il **terzo requisito** riguarda la titolarità da parte dell'acquirente coniuge/parente in linea retta del diritto di proprietà su altri terreni agricoli.

Letteralmente, la proprietà che deve ricorrere è quella di almeno un terreno, considerando che l'uso del plurale sia necessitato dal riferimento a due categorie di soggetti (coniuge e parenti in linea retta). Dovendo trattarsi precisamente di "proprietà", non è sufficiente la titolarità di diritti reali di godimento. Per contro, appare sufficiente la comproprietà, che è pur sempre "proprietà", tenuto anche presente che il legislatore non ha richiesto "l'esclusiva proprietà". Altrettanto positivamente pare doversi concludere per l'acquisto di proprietà gravata da diritti che ne limitino

il godimento (usufrutto, uso e abitazione), in parallelo con l'orientamento giurisprudenziale che consente l'applicazione dell'agevolazione PPC anche all'acquisto della nuda proprietà <sup>(10)</sup>.

In considerazione della ratio di ritenere irrilevante la distribuzione della titolarità dei beni nell'ambito della stretta cerchia dei familiari, purché essi concorrano a comporre il *fundus instructus*, potrebbe sembrare che anche il *terreno pre-posseduto dal familiare* acquirente debba essere già utilizzato per l'attività agricola; ma la disposizione non lo dice, con ciò deponendo per la mancata imposizione di una simile limitazione. Si aggiunga che la pre-coltivazione del terreno del familiare non si armonizza agevolmente con la posizione del proprietario del maso chiuso, salvo pretendere – ma senza trovare fondamento nella disposizione in commento - che quest'ultimo debba già condurre al momento dell'acquisto da parte del congiunto sia il maso, sia altri fondi estranei al maso. Per il terreno pre-posseduto dall'acquirente qui contemplato non sono richieste caratteristiche dimensionali o di ubicazioni, ma solo il carattere "agricolo" (anche qui, per simmetria, secondo lo strumento urbanistico vigente).

d) Per ciò che concerne il rapporto che corre tra *coltivazione* e decadenza dall'agevolazione, tenuto conto che al familiare *non* è richiesto di concorrere alla coltivazione, bisogna necessariamente far capo al soggetto titolato (che trasmette al coniuge/parente il requisito per l'acquisto agevolato); per cui la mancata coltivazione da parte del soggetto titolato può stranamente ripercuotersi sull'acquirente, così verificandosi una *decadenza senza condotta* dell'acquirente che controbilancia l'*accesso al trattamento senza requisiti* dello stesso acquirente.

Diversamente, la decadenza da *alienazione* deve necessariamente far riferimento all'acquirente, per il quale può valere, non riscontrandosi alcun motivo per limitarne la portata, quanto stabilito dallo stesso art. 2 comma 4-bis del DL (il quale fa salvo l'art. 11 comma 3 del D.lgs. n. 228/2001, secondo cui "*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*).

Piuttosto ci si deve chiedere se tali rapporti familiari debbano ricorrere tra sub-acquirente e cedente o tra sub-acquirente e soggetto titolato (coltivatore diretto o IAP) ed occorre anche stabilire se dopo l'alienazione debba continuare la coltivazione da parte dell'originario soggetto titolato.

Considerato il favore mostrato dal legislatore per la titolarità del fondo in capo al coniuge/parente, separata dalla conduzione da parte del *soggetto titolato* e tenuto conto che dopo l'alienazione si spezza l'originario legame con quest'ultimo, non assume rilevanza il suo rapporto con il sub-acquirente; infatti, la sub-alienazione che impedisce la decadenza è, nella configurazione voluta dal legislatore del D.L. 25/2010, anche cessazione della coltivazione da parte dell'originario beneficiario. Trasferendo tale principio di doppio cambiamento (titolarità e

coltivazione) sul piano che qui interessa, sarebbe una ingiusta limitazione della sfera dei possibili sub-acquirenti far riferimento al soggetto titolato, poiché in caso di primo acquisto da parte del pro-nipote del soggetto titolato (parente di terzo grado) egli non potrebbe trasferire al figlio imprenditore agricolo (che sarebbe parente di quarto grado del soggetto titolato); altrettanto, nel caso di originario acquisto da parte del pro-nipote (del soggetto titolato), egli non potrebbe trasferire alla moglie imprenditrice agricola (che con il soggetto titolato risulterebbe affine di terzo grado) senza decadere dall'agevolazione.

Circa la *continuazione della coltivazione* dopo il trasferimento, è evidente che essa non debba perpetuarsi in capo al soggetto titolato, dal momento che la decadenza è scongiurata dal trasferimento a soggetto che eserciti l'attività agricola, da intendersi come attività che riguardi anche il fondo oggetto del nuovo trasferimento.

Infine, considerato che il comportamento del soggetto titolato influenza necessariamente il trattamento tributario dell'acquisto del familiare, v'è da chiedersi se la decadenza si verifichi per quest'ultimo anche in ipotesi di alienazione nel quinquennio dei beni acquistati e ri-ceduti dal *soggetto titolato*, domanda la cui risposta è senz'altro negativa, poiché la decadenza dal trattamento riguarda i singoli beni ceduti e non il complesso aziendale nella sua interezza.

Infine, trattandosi di acquisto da parte del coniuge/parente, nessun coinvolgimento nella stipulazione è richiesto per il "soggetto titolato".

#### **4. Trattamento degli atti di ricomposizione e riordino fondiario**

LEGGE 28 dicembre 2015, n. 208

**Art. 1 comma 57. Tutti gli atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo.**

##### *1. La ricomposizione fondiaria*

La ricomposizione è fenomeno rilevante in vari settori dell'attività giuridica e si potrebbe ipotizzare che il comma 57 della legge di stabilità 2016 lo regoli *in generale*, abbracciando anche le operazioni correlate alla pianificazione e regolamentazione urbanistica.

Poiché i lavori preparatori mettono ben in evidenza che si è voluto disciplinare il fenomeno solo nel campo dell'*agricoltura*, è solo a tale settore che si avrà riguardo nel prosieguo dell'analisi, escludendo che la disciplina possa riguardare gli analoghi, ma ben diversi, fenomeni di riequilibrio che pongono rimedio agli effetti distorsivi dei piani urbanistici che disciplinano l'assetto del territorio.

Nel campo dell'utilizzazione agricola del suolo, la ricomposizione fondiaria pone argine alla polverizzazione/frammentazione dei fondi, volendo contrastarla col promuovere la formazione di aziende agricole con dimensioni che consentano l'ottimizzazione dell'efficienza e la capacità di far fronte alla concorrenza globale.

Si parla proprio di ricomposizione fondiaria nella programmazione della politica agricola comune (PAC) (cfr. [http://ec.europa.eu/agriculture/publi/fact/envir/index\\_it.htm](http://ec.europa.eu/agriculture/publi/fact/envir/index_it.htm)), per la quale la Commissione europea adotta gli *orientamenti settennali* relativi agli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale (che fissano una serie di regole applicabili agli aiuti notificati, complementari a quelle previste dal regolamento di esenzione (CE) n. 1857/2006).

Dal 2014 in poi valgono gli *“Orientamenti dell’Unione europea per gli aiuti di Stato nei settori agricolo e forestale e nelle zone rurali 2014-2020”* (G.U. Unione Europea dell’1.7.2014, pag. 68) i quali prevedono pure i seguenti: <<*“1.3.4. Aiuti per la **ricomposizione fondiaria dei terreni agricoli**. La Commissione considererà compatibili con il mercato interno ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato gli aiuti per la ricomposizione fondiaria dei terreni agricoli se tali aiuti rispettano i principi di valutazione comuni dei presenti orientamenti e le condizioni di seguito indicate. Costi ammissibili. I costi ammissibili devono essere limitati ai costi legali e amministrativi e ai costi per la realizzazione delle indagini per la ricomposizione fondiaria. Intensità di aiuto. L’intensità di aiuto deve essere limitata al 100 % dei costi effettivamente sostenuti.>>*

La PAC programmata con gli orientamenti settennali è attuata con i piani di sviluppo rurale (PSR) nazionali e/o regionali ([http://ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020/index\\_it.htm](http://ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020/index_it.htm)). Nell’ambito dei programmi integrati di sviluppo rurale, una funzione importante è assegnata alle *misure ambientali*. Alcune di queste riguardano direttamente la protezione e il miglioramento dell’ambiente naturale, mentre altre servono a creare nuove opportunità nelle zone rurali, contribuendo a preservare il paesaggio rurale.

In sintesi, le azioni della Commissione europea concernenti la PAC pongono in una nuova prospettiva il *sostegno all’ambiente rurale considerato in tutte le sue componenti naturali e antropiche*.

La ricomposizione fondiaria in parola, che pure mostra contorni di non facile definizione quantitativa e qualitativa, è obiettivo *non solo comunitario, ma anche nazionale e regionale*. Oltre ai fondi derivanti dai PSR, alcune Regioni e Province mettono a disposizione degli agricoltori ulteriori fondi, secondo le disponibilità di risorse in bilancio. Questi finanziamenti rientrano in politiche territoriali riguardanti, ad esempio, eventuali reti ecologiche regionali, aree protette o sistemi verdi. Di seguito si riporta un esempio di *finanziamenti* relativi alla sola regione Lombardia: <<Progetto Speciale Agricoltura - Aiuti a favore delle aziende agricole che rientrano nelle aree regionali protette. Descrizione. In accordo con i Regolamenti Comunitari e con il Piano di Sviluppo Rurale della Regione Lombardia, il "Progetto Speciale Agricoltura" prevede incentivi per gli interventi volti a ridurre l'impatto sull'ambiente delle attività agricole o finalizzati alla riqualificazione ambientale. Modalità di attribuzione: assegnazione di premi a seguito di bando, sottoscrizione di convenzioni o contratti. Interventi finanziati: *omissis*; Aiuti per la ricomposizione fondiaria>> (fonte: <http://www.lamiaterravale.it/files/fondi-per-gli-agricoltori>).

In ogni caso, è possibile rilevare dal sistema, e nello specifico dall’art. 7 del D.lgs. n.99/2004, *l’orientamento del legislatore nazionale ad accomunare sotto unica disciplina le operazioni di ricomposizione fondiaria*, siano esse di iniziativa strettamente privata, sia attuative di piani di ricomposizione e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane.

## 2. I precedenti normativi in tema di ricomposizione fondiaria

La normativa nazionale sulla ricomposizione in esame trova origini abbastanza remote proprio come rimedio alla frammentazione delle unità produttive. Sulla tematica si vedano le disposizioni del codice civile prevedenti il riordinamento della proprietà rurale (art. 846 e ss.) i cui primi tre articoli (846, 847 e 848, relativi alla “minima unità colturale”) sono stati abrogati da quel D.lgs. n.99/2004 che ha mirato a soddisfare la risalente esigenza promuovendo con incentivi fiscali la formazione di unità produttive agricole aventi “estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999 e successive modificazioni”.

Pur rimanendo invariati gli articoli del codice successivi a quelli abrogati dal D.lgs. 99/2004, ad essi è venuto a mancare il presupposto applicativo dato dalla determinazione della minima unità colturale. Rimane, invece, l'impronta data dal legislatore già con i primi approcci del 1971 (art. 4 Legge - 14/08/1971, n. 817) e poi con l'art. 52 comma 21 L.448/2001 (allorché affrontò con maggiore energia il tema della frammentazione fondiaria nei territori delle Comunità montane) e cioè quando, trattando i due volti del fenomeno e cioè la *ricomposizione* e la *conservazione dell'integrità*, scelse per la *ricomposizione* di non seguire la via codicistica ma di puntare sulla formazione *volontaria* dei “compendi aziendali efficienti”, promuovendo l'accorpamento con lo strumento dell'esenzione degli acquisti da tutte le imposte, richiedendo la permanenza pluriennale del vincolo di unitarietà. Operazione poi portata a compimento quando, ampliando l'orizzonte con il D.lgs. 99/2004 (art. 7), è stata estesa la misura a tutto il territorio nazionale stabilendo l'applicabilità delle relative regole (e non solo del trattamento tributario) **anche** ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane. Ed infatti, la disciplina dettata dall'art. 5-bis del D.lgs. n. 228/2001, introdotta dall'art. 7 del D.lgs. n. 99/2004 ed a sua volta modificato dal D.lgs. n. 101/2005, si applica a *tutte le operazioni di ricomposizione*, anche se riguardanti l'attuazione dei piani promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane.

Quanto al secondo scopo (la *conservazione dell'integrità* aziendale), esso è stato perseguito introducendo regole influenzanti sia la negoziazione *inter vivos*, sia l'assetto successorio/divisionale e cioè stabilendo che l'infrazionabilità del compendio unico valga, oltre che in caso di alienazione nel decennio, anche in presenza di successione a causa di morte.

## 3. Il trattamento fiscale degli atti di ricomposizione fondiaria

Una volta entrato in vigore il D.lgs. n. 23/2011 portante l'abrogazione di agevolazioni fiscali applicabili ai trasferimenti **onerosi** soggetti all'imposta di registro ex art. 1 Tariffa TUR, la suddetta disciplina diretta a spingere la ricomposizione è stata parzialmente privata dello strumento di promozione (consistente nell'esenzione degli atti di acquisto da tutte le imposte). *Parzialmente* perché la sua spinta incentivante, pur mutilata, non è venuta del meno per i trasferimenti *gratuiti*, cui era ed è tuttora applicabile il regime di esenzione (v. Giunchi, Mastroiacovo, Petteruti, Podetti, Studio n. 46/2004/T, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole (D.lgs. n. 99 del 2004). Aspetti tributari*, in CNN Notizie del 21 giugno 2004).

Per altro, la soppressione dell'agevolazione portata dal comma 4 dell'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011 non ha scalfito il profilo *civilistico* dell'istituto, dal momento che anche dopo l'1.1.2014 è rimasto possibile fare acquisti onerosi (oltre che gratuiti) finalizzati alla formazione del compendio, seguiti dalla costituzione del relativo vincolo di "compendio unico" disciplinato dall'art. 7 D.lgs. 99/2004, nei casi in cui il disponente voglia far nascere il vincolo di indivisibilità capace di resistere anche alla vicenda successoria ed al relativo scioglimento della comunione ereditaria.

Quindi, il panorama normativo dei rimedi alla polverizzazione della proprietà fondiaria ha esposto e tuttora espone come strumento di rilievo proprio il "compendio unico", montano e generale (come disciplinati dalla legge 31 gennaio 1994, n. 97 e dal decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 modificato dal D.lgs. n. 99/2004) ed è utile che anche in rapporto a tale permanente presenza vadano analizzate le novità di carattere fiscale.

Si ricorda come l'azione riformatrice del legislatore tributario del 2011 (art. 10 D.lgs. n. 23/2011) sia stata oggetto di molteplici messe a punto, tra cui quella stabilita dall'art. 1 comma 608 L. 27/12/2013, n. 147, portante salvezza delle disposizioni agevolative sulla formazione della "proprietà contadina" entrate nel panorama legislativo con la Legge 26 febbraio 2010 n. 25 (che sostituì senza continuità la vecchia disciplina in materia ed estese il trattamento alle operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare – ISMEA). Però, quanto alle previsioni relative al "compendio unico" nessuna salvezza è comparsa a partire dall'entrata in vigore del predetto D.lgs. n. 23/2011.

Tornando al tema in generale, si rileva che, dopo il D.L. 78/2009 (poi parzialmente abrogato) che mirava a "favorire il ricambio generazionale e lo sviluppo dell'imprenditorialità agricola giovanile anche attraverso interventi di **ricomposizione fondiaria**," è comparso l'art. 66 del Decreto Legge - 24/01/2012, n. 1 (convertito, con modificazioni, in legge 24 marzo 2012, n. 27) il quale, occupandosi della "Dismissione di terreni demaniali agricoli e a vocazione agricola", ebbe a stabilire che "Ai **contratti di alienazione** del presente articolo **si applicano le agevolazioni previste dall'articolo 5-bis, commi 2 e 3**, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228."

Come si vede, la disciplina tributaria (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere) fornita per il "compendio unico" dalla L. 97/1994, dapprima formulata per il compendio montano e poi estesa a quello generale con l'art. 5-bis del D.lgs. n. 228/2001 (introdotto dal D.lgs. n.99/2004), venne ulteriormente estesa nel 2012 alle operazioni di vendita che, benché non più definite secondo la formula dell'abrogato art. 7 del D.L. 78/2009 di "ricomposizione fondiaria", hanno la medesima natura di operazioni finalizzate alla "Conservazione dell'integrità aziendale" e come tali meritevoli del relativo trattamento tributario. Ma, come già ricordato, l'entrata in vigore posticipata del D.lgs. n. 23/2011 ha avuto l'effetto abrogativo espresso a partire dall'1.1.2014 che ha travolto anche la disciplina di favore per le operazioni di riordino/ricomposizione fondiaria disciplinate dalla L. 1/2012 e quindi da tale data ad esse operazioni sono divenute applicabili solo le agevolazioni fatte salve dagli interventi attuati dal legislatore sulle nuove regole portate dal D.lgs. 23/2011 e, partitamente, l'agevolazione per la proprietà contadina.

Per quanto concerne gli Istituti preposti ad intervenire nel settore, si ricorda che l'Ismea agisce secondo due linee di intervento fondiario: da un lato favorire il ricambio generazionale in agricoltura promuovendo l'acquisto di terreni da parte dei giovani imprenditori agricoli, dall'altro

*operare nella ricomposizione fondiaria a favore di tutti gli agricoltori* in regime di “non aiuto di Stato”, garantendo comunque condizioni più favorevoli per l'acquisto dei terreni rispetto ai tassi di interesse applicati dal mercato; infine, circa le azioni comunitarie ricavabili dagli “Orientamenti dell’Unione europea per *gli aiuti di Stato* nei settori agricolo e forestale e nelle zone rurali 2014—2020” (in Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea dell’1.7.2014) si segnala che esse consistono in provvidenze (erogazione di fondi) previste sia in generale, sia, in particolare, per il settore forestale e le *operazioni di ricomposizione fondiaria* sono anche un obiettivo europeo perseguito con la leva delle provvidenze finanziarie, per le quali vengono emanate dalle Regioni apposite regolamentazioni.

#### *4. La nuova manovra per la ricomposizione fondiaria contenuta nella legge di stabilità per il 2016*

Giunti al tortuoso percorso della legge di stabilità per il 2016, l'importanza strategica delle agevolazioni in agricoltura (emergente anche in tema di agevolazione PPC estesa ai familiari dell'agricoltore) ha provocato l'emendamento riguardante la “ricomposizione fondiaria”, consistente nel trattamento di ***esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo***, riguardante gli **atti** ed i **provvedimenti** emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane.

Quanto agli *atti*, perché ad essi sia applicabile l'esenzione dall'imposta di registro deve trattarsi di atti di trasferimento oneroso, nell'accezione ricavabile dal T.U. dell'Imposta di Registro; ciò si ricava dal preciso riferimento proprio “all'imposta di registro”.

Circa i *provvedimenti*, rientrano nel perimetro di applicazione della disposizione quelli previsti dall'art. 851 c.c., che però è una disposizione rimasta sostanzialmente inattuata.

L'esenzione non riguarda altri tributi, sicché permane il regime ordinario per le tasse ipotecarie ed i tributi speciali catastali.

L'esenzione dall'imposta di bollo, così testualmente disposta per gli “atti”, riporta in gioco la previsione della tariffa di tale imposta che prevede il trattamento delle copie distinto da quello dell'originale. E poiché la disposizione in esame non replica la formulazione relativa al bollo contenuta nell'art. 21 D.P.R. 642, l'esenzione non può estendersi alle copie.

La disposizione non si occupa dei requisiti soggettivi e non ne prevede. Allo stesso modo non si occupa di porre criteri dimensionali, di durata della ricomposizione, di conseguenza della frammentazione e così via.

Da ciò potrebbe ricavarsi l'applicabilità del trattamento a qualunque soggetto che attui i programmi di ricomposizione, salvo che i piani si rivolgano, come avviene effettivamente, solo a determinate categorie di operatori. Come si rileva da taluni piani realmente varati, essi si rivolgono a proprietari ed agricoltori senza particolari qualifiche, per cui va ricercato un coordinamento con l'art. 5-bis D.lgs. n. 228/2001, il quale, con lo stabilire che *le disposizioni (non solo quelle tributarie) da esso portate si applichino anche* ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane, sembra avere imposto pure per l'attuazione dei menzionati piani la ricorrenza dei requisiti soggettivi come condizione di concessione del trattamento tributario di favore.

##### 5. Il campo di applicazione del trattamento.

Si giunge, a questo punto, ad una analisi ulteriore per vagliare se il campo di applicazione sia effettivamente limitato alla sola attuazione dei piani promossi dagli Enti territoriali.

Dai lavori preparatori della legge di stabilità in commento emerge un approccio particolare, posto che la proposta di emendamento (G/2111/184/5, Berger) considera che l'introduzione della nuova "esenzione" fosse diretta a colmare un divario di trattamento tra le operazioni fondiarie operate attraverso l'ISMEA e le analoghe operazioni promosse da Regioni, Province e Comunità Montane. Di qui una formulazione che parrebbe condizionata da una visione parziale dell'assetto disciplinare anteriore, se è vero che si è partiti dall'avvenuta estensione della PPC alle operazioni Ismea (riguardanti l'assegnazione di terre e che secondo la proposta di emendamento avrebbe discriminato le operazioni di ricomposizione fondiaria di provenienza da altri enti pubblici), per finire a introdurre per queste ultime, piuttosto che misure uguali alla PPC, quella esenzione che già vigeva per il "compendio unico" e per i piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane, ex art. 5-bis comma 9 D.lgs. n. 228/2001.

A prescindere dal riferimento ad ormai disciolte Comunità Montane (riferimento suscettibile di essere recuperato riguardo alle Unioni di Comuni), se il ruolo della nuova disposizione dovesse essere limitato a fornire l'esenzione dalle imposte sopra elencate per atti e provvedimenti emanati in esecuzione di veri e propri piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane, essa avrebbe un limitato respiro e, pur avendo il pregio di ri-focalizzare l'attenzione sull'importante tema della ricomposizione fondiaria, curerebbe l'assetto generale della ricomposizione per un frammento soltanto del fenomeno e senza porre le limitazioni stabilite in generale dalla normativa sul compendio unico.

Va quindi esaminata con maggiore attenzione la portata della nuova disposizione per valutare, in particolare, se essa determini il ripristino delle precedenti provvidenze riguardanti il "compendio unico" a prescindere da quanto emergente dall'emendamento reperito nei lavori preparatori, operazione il cui esito, se positivo, potrebbe consentire sia di valorizzare maggiormente la complessiva *voluntas legis* di potenziare il settore agricolo, sia di raccordare il regime tributario di esenzione con il regime vincolistico proprio della "ricomposizione fondiaria" già introdotta e presente nell'ordinamento in forza dei provvedimenti anteriori sopra menzionati.

In merito all'operazione di collegamento sistematico diretta a definire il campo di applicazione della nuova disposizione, si rappresenta che lo stesso Dossier di novembre 2015 a corredo degli atti parlamentari A.C. 3444 e A.C. 3445, portante le schede di lettura delle disposizioni, riporta, a pagina 48, quanto segue:

"In materia di ricomposizione fondiaria, la normativa prevalente finalizzata alla conservazione dell'integrità fondiaria e alla preservazione delle dimensioni minime fondiaria è contenuta nel decreto legislativo n. 228/2001 il quale, all'art. 5-bis, ha dettato disposizioni in materia di "conservazione dell'integrità aziendale". Viene, al riguardo previsto che, ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, per compendio unico si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di

sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti connessi allo sviluppo rurale europeo.

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 si applicano le esenzioni fiscali riguardanti l'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere.

L'articolo 10 del D.lgs. n. 23 del 2011 (c.d. federalismo municipale) ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, le imposte di registro, ipotecaria e catastale, relativamente ai trasferimenti immobiliari, introducendo un'aliquota unica, pari al 9 per cento, per tutti i trasferimenti immobiliari, ad eccezione della casa adibita ad abitazione principale non di lusso, cui si applica l'aliquota del 2 per cento.

La norma ha quindi soppresso tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, ivi inclusa quella in commento, anche se previste in leggi speciali.

**La modifica in esame è volta quindi a ripristinare le esenzioni citate.”**

Nella prosecuzione dell'analisi, è utile sottolineare che un programma promosso da un ente territoriale non è altro che la delimitazione di un possibile assetto, la cui attuazione è rimessa – quanto agli “atti” oggetto del trattamento di favore - all'iniziativa di soggetti disposti ad investire risorse economiche nella formazione di complessi aziendali agricoli “virtuosi”. Soggetti che, salvo ipotesi eccezionali che vedano in campo investitori di stampo pubblicistico, svolgono o si avviano a svolgere l'attività agricola in forma imprenditoriale, per cui si è pur sempre nell'ambito della scissione tra *programmazione* ed *attuazione* già rinvenibile nelle manovre legislative degli anni '70 e poi proseguita con gli interventi normativi già menzionati che hanno fatto leva sull'iniziativa privata, incentivandola con le misure fiscali di favore. Sicché, è ragionevole ritenere che la *programmazione* di origine pubblica cui fa riferimento il legislatore della L. n. 208/2015 possa ricondursi nell'alveo definito dal legislatore nel 2004 con il D.lgs. n.99, ovvero facendola rientrare nel più ampio perimetro delle previsioni, prima di tutto regionali e poi anche di provenienza provinciale e comunale, dirette ad individuare “l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni”. La quale “estensione”, in mancanza di apposite regole regionali, può trovare, come è noto, strumenti di determinazione nei criteri di individuazione del livello minimo di redditività “determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni”. Si vuol dire che parlare di piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane significa guardare ad un singolo aspetto della complessa fenomenologia e che, per completare il quadro, occorre far capo alle discipline tuttora vigenti in tema di “modernizzazione dell'agricoltura e conservazione della dimensione minima delle unità produttive “.

D'altra parte, se non si recuperasse, in questo modo, l'intero impianto disciplinare del compendio unico, mancherebbero le regole della conservazione dell'integrità aziendale, per cui la

sola programmazione della ricomposizione fondiaria da parte degli Enti territoriali troverebbe il vuoto disciplinare in ordine

- A) all'individuazione dei soggetti da ammettere al beneficio;
- B) alla durata della destinazione produttiva unitaria;
- C) alle conseguenze della frammentazione per successiva alienazione parziale, divisione ereditaria;
- D) alle conseguenze della mancata conduzione/coltivazione.

Per altro, tenuto conto che l'approntamento di piani promossi dagli Enti non li vede anche come attuatori e che il trattamento di esenzione dai tributi indiretti non può fare a meno di guardare ai soggetti beneficiari dei trasferimenti, ove si limitasse la portata della disposizione ai soli atti esecutivi dei piani di ricomposizione fondiaria formati dai detti Enti e si trascurasse ogni altro atto diretto alla formazione di compendi unici ai sensi del D.lgs. n.99/2004 si frustrerebbe, con tutta probabilità, il principio di uguaglianza sostanziale di rango costituzionale.

In conclusione, sia in forza delle precise disposizioni di legge che già prima della legge di stabilità hanno inquadrato *i piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane* nell'unico contesto che regola anche il compendio unico generale, sia in forza dei *lavori preparatori* che hanno inteso ripristinare proprio il trattamento e non di crearne uno totalmente nuovo, appare preferibile l'interpretazione, "costituzionalmente orientata" (in quanto, partendo dalle situazioni uguali, così qualificate da espresse norme che ne hanno precedentemente voluto e rispettato la parità di trattamento, miri a conservare detta parità per non infrangere il principio di rango costituzionale), che supera il dato letterale e porta all'effetto pienamente ripristinatorio del trattamento tributario del "compendio unico". Così trovando applicazione alle ipotesi in cui gli acquisti siano diretti ad acquisire la superficie fondiaria ritenuta sufficiente sulla base di strumenti di programmazione regionale diretta e indiretta o di iniziativa degli altri Enti menzionati dalla normativa oppure, in difetto, anche in applicazione di criteri comunitari, di per sé vevoli anche in materia di erogazione di quelle provvidenze che completano ed arricchiscono il quadro normativo di incentivazione della ricomposizione fondiaria.

*Giampiero Petteruti*

- 
- 1) Studio tributario n. 46/2004/T, in CNN NOTIZIE del 21 giugno 2004.
  - 2) V. PODETTI, in Petteruti-Podetti, *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, parte I della relazione al Convegno della Fondazione per il Notariato, reperibile al sito <http://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=04/0410&mn=3>
  - 3) Cassazione, 24 febbraio 2004, n. 3655 e Studio n. 33-2006/T della Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato.
  - 4) PODETTI, *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, cit.
  - 5) PETTERUTI-PODETTI, Studio 49/2010/T, *Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo iap a seguito del c.d. decreto mille-proroghe del 2010*, in CNN Notizie del 23.4.2010.
  - 6) Cassazione civile, sez. lav., 4/10/2013 n. 22732; Cassazione civile sez. III 20/01/2006 n. 1099; Cassazione civile sez. III 20/05/1998 n. 5029; Tribunale Parma 28/01/2015 n. 84; F. PROSPERI, *Impresa familiare*, in Il Codice Civile Commentario - Schlesinger, Milano, 2006, 40. Contrario ad attribuire all'impresa familiare agricola natura collettiva L.RUSSO, in Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario, Padova, 1994, 252.

Secondo Cassazione civile sez. III 17 febbraio 1998 n. 1668 “Per il combinato disposto degli art. 6, 42, lett. a), e 48 l. 3 maggio 1982 n. 203, al fine di esercitare il diritto di ripresa, ciascun partecipante ad un'impresa familiare coltivatrice è *coltivatore diretto*, perché l'amministrazione disgiuntiva dei famigliari consorziati, finalizzata all'esercizio comune dell'impresa agricola, è la regola di una società organizzata in forma semplice, e la collaborazione dei famigliari partecipanti non è mai equiparabile alla prestazione del lavoro alle dipendenze altrui, tipica del bracciante agricolo, stante il diritto-dovere di partecipare alle decisioni dell'impresa collettiva (art. 230 bis c.c.).”

- 7) G. PETTERUTI, *Regime tributario dei trasferimenti in agricoltura*, in Codice della Proprietà, diretto da Preite-Di Fabio, Torino, 2015, 1592.
- 8) A fronte di tale ricostruzione, che trova positivo riscontro nella sentenza n.96 del 10 marzo 2014 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pistoia, Sez. I, si rinviene una posizione di chiusura da parte dell'Agenzia delle Entrate la quale, in seguito ad un interpello presentato alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate del Veneto nel 2011 (con cui venne chiesto se fosse possibile applicare le agevolazioni ppc ad un acquisto da effettuarsi congiuntamente da un coltivatore diretto iscritto nella sezione agricola dell'Inps e dalla madre sua collaboratrice nell'attività agricola ma non in possesso della qualifica di coltivatore diretto, pur risultando iscritta all'Inps quale soggetto avente diritto alle assicurazioni sociali), si è espressa con risposta della Direzione centrale normativa in data 12 maggio 2011 – prot. n° 954-71761/2011 , emettendo il seguente parere: “.....tenuto conto che il legislatore ha esplicitamente individuato nel coltivatore diretto e nello IAP, iscritti nella relativa gestione previdenziale, i soggetti cui l'agevolazione si rende applicabile, deve ritenersi che la stessa non possa trovare applicazione nei confronti di soggetti diversi quali il collaboratore del coltivatore diretto”.
- 9) Per l'atto integrativo in generale, v. Ris. N.40/E del 27 giugno 2013.
- 10) Cassazione n. 4409 del 10 maggio 1996 e Cassazione n. 26394 del 5 dicembre 2005.