

## I trasferimenti a titolo oneroso dei terreni agricoli

La legge di stabilità per il 2014, inserendo nell'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 una eccezione alla generale "soppressione" di agevolazioni ed esenzioni fiscali stabilita da detto comma, fa salvo il trattamento di favore previsto per la "proprietà contadina" stabilito dall' art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla l. 26 febbraio 2010, n. 25. A fronte di tale salvezza è annunciato l'inserimento, nell'art. 1 della Tariffa parte prima del TUR in vigore dal 1° gennaio 2014, di una previsione riguardante i trasferimenti di 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, trasferimenti ai quali l'imposta si applica nella misura del 12 per cento. Quanto al regime di favore, si ricorda che il menzionato comma 4-bis stabilisce quanto segue:

*"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. 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" (6).*

La salvezza della disciplina, che ha carattere speciale e derogatorio, fa sì che ai trasferimenti agevolati risultino inapplicabili le nuove regole e quindi per essi non possano valere né l'aliquota 9%, né il minimo di 1000 euro, né le imposte ipotecaria e catastale di 50 euro ciascuna.

In proposito, si riepilogano le caratteristiche della disciplina agevolativa evidenziando al contempo alcune questioni insorte nella recente prassi:

a) Natura giuridica: si tratta di un'agevolazione tributaria, così come espressamente recita il comma 4-bis. Questo carattere consente di estendere il trattamento in questione - testualmente riservato al coltivatore diretto ed all' IAP - anche alle società di coltivazione diretta (previste dall'art. 2, comma 4-bis, del d.lgs. n. 99 del 2004), mediante il combinato disposto dell' art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 e del menzionato comma 4-bis dello stesso art. 2 del d.lgs. 99/2004;

b) Trattamento tributario: agli atti di trasferimento in questione si applicano le imposte fisse di registro e ipotecaria e l'imposta catastale con aliquota 1%. Dal 1° gennaio 2014, l'imposta fissa sarà di euro 200.

c) **Requisito soggettivo:** il trattamento spetta

- al **coltivatore diretto** iscritto nella relativa gestione previdenziale-assistenziale;
- all'**imprenditore agricolo professionale** iscritto nella relativa gestione previdenziale-assistenziale;

in forza di quanto detto al punto a), spetta anche

- alla **società di coltivazione diretta**;
- inoltre, in forza della generale previsione dell'art. 1, comma 5-ter, del d.lgs. n. 99/2004, spetta pure:
- all'**aspirante IAP persona fisica o società** che, pur non essendo ancora in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3 dello stesso art. 1, abbia 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.

d) **Requisito oggettivo:** l'acquisto agevolato può avere ad oggetto *terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti*. La scelta del legislatore di ancorare il requisito oggettivo alla qualificazione urbanistica è ben chiara. Ne deriva che il terreno acquistabile con l'agevolazione **è solo quello con tale destinazione nello strumento urbanistico**, a prescindere dalla nomenclatura utilizzata dalla specifica legislazione regionale.

e) I **diritti acquistabili con l'agevolazione**. Il fondo affittato.

Per quanto attiene ai diritti reali acquistabili con l'agevolazione, a parte la ovvia ricomprensione dell'acquisto della *proprietà*, deve ritenersi agevolabile l'acquisto di *quota di*

*proprietà*, in linea con l'art. 7 della legge 5 ottobre 1960, n. 1154. Inoltre, in continuità con la tradizione, non pare possa esservi ostacolo all'agevolabilità della *costituzione di enfiteusi*, dell'acquisto del *diritto dell'enfiteuta*, dell'*affrancazione*, dell'acquisto del diritto di *uso* o del diritto di *superficie* e **finanche della servitù**. In quanto consentono l'utilizzazione del suolo, analoghe considerazioni valgono per l'acquisto del diritto di *usufrutto*, anche per quota, e non necessariamente congiunto all'acquisto della nuda proprietà. Quando il *fondo oggetto di acquisto sia affittato a terzi*, apparirebbe ostacolata la finalità di coltivazione che sta alla base del trattamento agevolato ma, in realtà, pure qui possono valere le considerazioni sviluppate dalla recente giurisprudenza in tema di nuda proprietà (cfr. Cass. n. 4409/1996, n. 26394/2005).

f) **Decadenza**: Secondo la previsione di legge "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*". Poiché "sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228", *non comportano decadenza i trasferimenti a favore di coniuge, parenti entro il terzo grado od affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo*.

g) Bollo: è invariata la previsione di esenzione dall'imposta di bollo, stabilita dall'art. 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972.

Avuto invece riguardo ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze che non rientrano nell'ambito della disciplina di favore esplicitamente fatta salva, troverà applicazione il terzo periodo del comma 1 dell'art. 1 della tariffa parte prima del TUR, così come modificato in sede di legge di stabilità, per cui «*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: 12 per cento*». Sembra infatti questa la *ratio* dell'intervento legislativo: fissare in modo oggettivo il regime fiscale relativo agli atti traslativi di terreni agricoli e relative pertinenze valorizzando l'elemento dell'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale che appare determinante e "assorbente" nell'ottica della più moderna legislazione in materia <sup>(7)</sup>.

Tale nuova previsione è formulata diversamente da quella riguardante l'"agevolazione per la proprietà coltivatrice", in quanto menziona i terreni agricoli *senza alcun riferimento allo strumento urbanistico*. Ciò nonostante, sia per la genesi della disposizione, sia per ragioni sistematiche e di simmetria, bisogna ritenere che l'aliquota rafforzata si applichi solo ai trasferimenti di terreni *classificati agricoli secondo lo strumento urbanistico vigente*, in linea con la tendenza legislativa a

privilegiare la destinazione urbanistica (facilmente accertabile) senza dare rilievo alla concreta destinazione dei suoli <sup>(8)</sup>.

Va infine posto in evidenza che la tecnica legislativa utilizzata per l'inserimento del nuovo terzo periodo del comma 1 citato non ha tenuto in debito conto i rinvii previsti nel corpo dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 ai commi di quest'ultima disposizione. Ed infatti, a rigore, potrebbe apparire giustificata l'eccezione di chi sostenga che i rinvii operati dall'art. 10 al proprio comma 1 (al fine dell'applicazione dell'imposta minima di 1000 euro, delle imposte fisse ipocatastali nella misura di cinquanta euro ciascuna e dell'esenzione dagli altri tributi indiretti) non trovino applicazione in merito alla nuova fattispecie introdotta dalla legge di stabilità poiché effettuati al di fuori di tale contesto normativo; tuttavia appare più ragionevole un'interpretazione che – armonizzando, laddove possibile, le imperfezioni di una legislazione ipertrofica – ritiene che la fattispecie dei terreni agricoli e relative pertinenze vada assoggettata ad un regime di tassazione indiretta del tutto conforme a quella dei trasferimenti di immobili, apparendo sistematica un'imposizione che tenga conto di quelle previsioni che, unitamente alla rimodulazione delle aliquote e delle fattispecie, concorrono nella semplificazione dell'applicazione dei tributi (imposta minima, assorbimento, ipotecaria e catastale fisse a 50 euro).