



SETTORE STUDI

SEGNALAZIONI NOVITA

Normative

05.01.23

NOVITÀ NORMATIVE - Legge di Bilancio: novità nei trattamenti agevolati per l'agricoltura e la montagna

Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025)

Art. 1 - *comma 110*

All'articolo 2 del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, dopo il comma 4-bis è aggiunto il seguente:

«**4-ter.** Le agevolazioni di cui al comma 4-bis si applicano anche agli 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 persone fisiche di età inferiore a quaranta anni che dichiarino nell'atto di trasferimento di volere conseguire, entro il termine di ventiquattro mesi, l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali».

La parte dell'art. 2 dedicata al trattamento per la proprietà contadina diventa così formulata:

Art. 2 del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 - Testo coordinato con le modifiche apportate dalla Legge 197/2022

(*omissis*)

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. 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. 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.

4-ter. Le agevolazioni di cui al comma 4-bis si applicano anche agli 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 **persone fisiche di età inferiore a quaranta anni che dichiarino nell'atto di trasferimento di volere conseguire, entro il termine di ventiquattro mesi, l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali.**

La nuova previsione è dedicata alle persone fisiche di età inferiore a quaranta anni, aggiungendosi a quelle già in precedenza introdotte per i giovani con analogo limite di età.

Quali le novità?

Innanzitutto, la creazione della figura del c.d. aspirante coltivatore diretto.

Si ricorda che già per l'imprenditore agricolo professionale il legislatore introdusse nel 2004 il c.d. aspirante, stabilendo che potessero accedere ai trattamenti di favore previsti per l'imprenditore agricolo professionale anche i soggetti che tale qualifica non avessero già conseguita, a condizione che si iscrivessero subito nella gestione previdenziale ed assistenziale, che presentassero istanza di riconoscimento della qualifica e che la conseguissero nel biennio successivo: così il D.Lgs. n.99/2004, su cui si rinvia ai precedenti studi della Commissione Studi Tributarî[1].

La possibilità di accesso è ora data anche a chi intenda intraprendere l'attività agricola quale coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale e si limiti a dichiarare di voler conseguire entro 24 mesi non la qualifica, bensì l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Con riferimento all'**IAP**, dalla disposizione non si ricavano deroghe al conseguimento della **qualifica**, per il riconoscimento della quale rimane immutata la specifica competenza delle Regioni a verificare i requisiti ed a procedere alla correlativa iscrizione in apposito Registro (Anagrafe o Albo) e quindi lo status di IAP deve essere certificato dall'Ente regionale o da quello delegato dalla Regione stessa. Dovendosi conseguire l'iscrizione INPS entro 24 mesi dall'atto di trasferimento (agevolato) non risulta ammissibile una iscrizione INPS successiva a tale termine, ma il soggetto interessato con età sotto i 40 anni ha la strada già tracciata da detto D.Lgs. per l'aspirante IAP, senza essere costretto a procedere, prima dell'atto di trasferimento, all'iscrizione con riserva (per la quale V. Circ. INPS n.48 del 24 marzo 2006).

In sostanza, l'aspirante IAP "under 40" può fruire immediatamente delle agevolazioni di cui al neo-introdotto comma 4 ter e conseguire entro i successivi 24 mesi tanto i requisiti (pena la decadenza e salvo diverso termine stabilito dalla Regione), quanto l'iscrizione nella gestione previdenziale.

Con riferimento al **coltivatore diretto**, la novità attiene alla conseguibilità postuma (nei 24 mesi) dei requisiti che condizionano l'iscrizione INPS, per cui accede ai trattamenti agevolati anche l'aspirante coltivatore diretto. Si ricorda che per il coltivatore diretto non è prevista, in generale, nessuna forma di riconoscimento della qualifica e nessuna necessità di certificazione amministrativa, mentre appositi controlli sono attuati, solo a fini previdenziali, dall'INPS, in relazione all'apposita gestione; quindi, per l'aspirante coltivatore diretto (che per iscriversi alla gestione INPS deve dimostrare la sussistenza delle condizioni previste dalla legge 9 gennaio 1963, n.9[2]), la sussistenza dei requisiti di disponibilità del fondo e di forza lavoro è posticipabile a 24 mesi dall'acquisto agevolato.

Cosa accadrebbe, se scaduto il termine di 24 mesi, l'iscrizione INPS non venisse eseguita?

Poiché l'accesso al trattamento agevolato è immediato, ma condizionato al conseguimento dell'iscrizione INPS, il mancato conseguimento opera come condizione risolutiva del trattamento.

Non sono previste sanzioni, per cui al verificarsi della condizione risolutiva è dovuta la differenza d'imposta, più gli interessi.

Art. 1 - comma 111

Il secondo comma dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è sostituito dal seguente:

«Nei territori montani di cui al primo comma, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo. Le agevolazioni di cui al presente comma si applicano anche ai trasferimenti a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale di cui al primo periodo, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni; i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni».

Vecchio testo del secondo comma

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 alle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

Nuovo testo del secondo comma

Nei territori montani di cui al primo comma, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo. Le agevolazioni di cui al presente comma si applicano anche ai trasferimenti a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale di cui al primo periodo, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni; i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

La nuova disposizione interviene sull'art. 9 DPR 601/1973 rimodulando i requisiti soggettivi ed eliminando l'ostacolo all'applicabilità del trattamento al primo acquisto che, secondo una corrente interpretativa, doveva ricavarsi dalla formulazione del precedente testo del comma 2.

Come è noto, la formulazione del precedente testo del comma, riguardando la finalità di *arrotondamento* o di *accorpamento* di proprietà diretto-coltivatrici, ha causato la negazione del trattamento ai trasferimenti di fondi rustici in favore di soggetti che non possedessero già un proprio fondo[3], determinando un disallineamento tra le previsioni sulla c.d. proprietà contadina (che ha sempre riguardato la *formazione* e l'*arrotondamento*, consentendo l'accesso al trattamento anche per il primo acquisto) e quella sui territori montani (per la quale l'inapplicabilità al primo acquisto è stata fondata sulla mancanza di qualunque riferimento alla *formazione*, pur potendosi argomentare che ricorresse *accorpamento* anche in caso di acquisti congiunti di più beni destinati alla formazione del *fundus instructus*[4]).

Scomparso qualunque riferimento a formazione, arrotondamento e accorpamento, ogni trasferimento è agevolabile, né sono dettate limitazioni dimensionali, in ampia prospettiva di facilitazione della salvaguardia della montagna, ex art. 44 Cost., perseguita mediante la cura dei territori affidata a chi li coltivi.

Contenuto del trattamento

In linea con la precedente previsione, i trasferimenti a qualsiasi titolo (quindi a titolo oneroso ed a titolo gratuito) sono soggetti ad imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa e sono esenti da imposta catastale. Quindi trattamento del tutto estraneo alle regole poste dall'art.10 del D.Lgs. n. 23/2011 e che, essendo cronologicamente successivo a quella ampia riforma, non ha richiesto alcun intervento apposito sul menzionato art. 10.

Risulta innovativa l'espressa previsione di esenzione dall'imposta di bollo, che in precedenza si è fondata sull'art. 21 della Tabella del DPR 642/73, la quale innovazione comporta alcuni vantaggi applicativi poiché:

- a) L'esenzione dal bollo si applica anche ai soggetti non coltivatori professionali, poiché il secondo periodo del comma riformato accorda il trattamento a tutti i soggetti (anche diversi dalle persone fisiche) che si impegnano a coltivare od a condurre direttamente il fondo per 5 anni[5].
- b) Non è più possibile affermare, come si era fatto in precedenza[6], che l'IAP possa accedere all'esenzione dall'imposta di bollo solo se sia anche coltivatore diretto.

Requisiti soggettivi

Quanto ai requisiti soggettivi posti dal primo periodo del comma, l'agevolazione risulta avere un campo disciplinare ancor più ampio di quello delineato dalla stringata previsione, dal momento che risulta applicabile, secondo quest'ultima:

- a) In favore di acquirenti coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.
- b) In favore di acquirenti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale di cui al primo periodo, si impegnano, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni.

ma poi, in virtù del riconoscimento a IAP e società di coltivazione diretta delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto, il trattamento in questione risulta applicabile anche

- c) In favore di acquirenti aspiranti IAP (persone fisiche e società), alle condizioni stabilite in via generale dall'art. 1 comma 5-ter del D.Lgs. n.99/2004;

d) In favore di società agricole di coltivazione diretta, alle condizioni stabilite in via generale dall'art. 2 comma 4-bis del D.Lgs. n.99/2004.

Riguardo alla *coltivazione non professionale* rientrante nel secondo periodo (lettera b) di cui sopra), si ricorda che già in precedenza si riteneva che il trattamento spettasse anche al proprietario-coltivatore non imprenditore, purché si occupasse personalmente della coltivazione[7], per cui la nuova previsione vale a confermare il precedente risultato raggiunto per via interpretativa.

Requisiti oggettivi

Quanto all'oggetto del trasferimento, deve trattarsi di trasferimenti di fondi rustici situati nei territori montani come individuati dal primo comma dell'art. 9 del DPR n.601/1973. Nessun chiarimento è stato aggiunto a proposito della perimetrazione dei territori montani, la quale soffre del mancato aggiornamento dell'*elenco dei terreni compresi nei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale*.

Si riporta, in proposito, quanto venne esposto dello studio n. 1-2017/T:

«Deve trattarsi di trasferimento (od acquisto per usucapione) di "proprietà di fondi rustici" a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate.

Mancando una definizione positiva di "fondo rustico", bisogna ricorrere alle analisi della dottrina e della giurisprudenza che "hanno delineato il concetto di fondo rustico, da un lato osservando che si tratta di un concetto generico e più ampio di quello di 'podere' e corrispondente al significato empirico di terreno destinato alla produzione agricola indipendentemente dalla dotazione di fabbricati colonici e di manufatti (Cass. 21 giugno 1974, n. 1862) e d'altro lato distinguendolo dal concetto di azienda agricola e definendolo come un complesso pertinenziale (Così N. IRTI, *Manuale di diritto agrario italiano*, Torino, 1978). Il fondo rustico comprende dunque un bene principale (il terreno agricolo) e beni accessori, a servizio del primo. Il rapporto di servizio si inquadra civilisticamente come rapporto pertinenziale. Non solo, ma, tradizionalmente, si considera compresa nel concetto di fondo rustico anche la 'casa colonica', ove abitano l'agricoltore e i suoi familiari ed eventualmente coloro che lavorano per l'impresa agricola".

Seguendo questa condivisibile opinione, il "fondo rustico" comprende sia il terreno, sia le pertinenze (manufatti destinati a servizio del fondo).

Circa il diritto oggetto del trasferimento, va detto che il riferimento alla "*proprietà*" vale in tutta la sua estensione, così comprendendo la *quota di proprietà* ed anche la c.d. *nuda proprietà*[8], che è anch'essa proprietà, benché compressa dalla presenza del diritto reale di godimento. In questo senso si è espressa pure la giurisprudenza tributaria.

A proposito dell'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà, può prospettarsi una soluzione non strettamente ancorata al dato letterale quando il diritto reale di godimento vada a congiungersi con la proprietà (nuda), facendo conseguire all'acquirente il diritto pieno. Più problematica parrebbe l'estensione agli acquisti "isolati" di diritti reali di godimento che pur consentano la coltivazione, salvo ritenere che il riferimento alla proprietà valga a riassumere emblematicamente tutte le posizioni di godimento legate alla realtà del diritto.»

Nel detto studio si analizzò il problema dell'individuazione dei **territori montani**, rispetto ai quali la novella riproduce senza innovazioni la precedente previsione. Quindi, per comodità di consultazione, si sintetizza quanto esposto nel detto studio, ricordando che il riferimento ai "territori montani di cui al precedente comma" vale in tutta la sua ampiezza, abbracciando

a) i terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e di quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine;

b) i terreni compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;

c) i terreni facenti parte di comprensori di bonifica montana.

A favore di tale impostazione, che non limita alla sola lettera b) l'individuazione di terreni in parola, si menzionano i precedenti giurisprudenziali della Comm. Tributaria Centrale (Decisione. n. 3007 del 9 giugno 1982 e Decisione n. 2845 del 2 giugno 1982), secondo cui "L'art. 9 del D.P.R. 601/73 che regola in modo organico la complessa materia delle agevolazioni tributarie, disciplina, nell'ambito delle agevolazioni per l'agricoltura, le agevolazioni per i territori montani, qualificati tali in riferimento alla loro posizione obiettiva di altitudine, all'annotazione nell'elenco compilato dalla Commissione censuaria centrale, all'appartenenza a comprensori di bonifica montana. Nei territori montani così definiti, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici pagano le imposte di registro ed ipotecarie nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali."

A rafforzare questa lettura si è notato che la definizione di "territorio montano" non è stabilita dal comma 1 (che stabilisce la riduzione dell'imposta locale sui redditi per le tre tipologie di terreni poi elencate) mentre è il secondo comma a *raggruppare* tutte e tre le ipotesi nella unitaria categoria dei "territori montani". Sicché non sarebbe possibile addivenire ad una soluzione diversa da quella che individua come appartenenti alla "categoria" sia i terreni altimetricamente al di sopra dei 700 metri, sia quelli compresi nell'elenco compilato dalla Commissione censuaria centrale, sia, infine, quelli appartenenti a comprensori di bonifica montana.

In definitiva, nonostante si rintraccino nel sistema vari criteri normativi per individuare le zone montane e benché la materia veda incidere anche direttive europee sulle zone svantaggiate, la astratta incertezza derivante da una moltitudine di criteri presenti nel sistema (che valorizzano sia il profilo geo-altimetrico, sia caratteri legati all'antropizzazione distinguendo aree ecumeniche e sub-ecumeniche) è superata, nella materia all'esame, dalla presenza dell'apposita terna di criteri legali tra di loro alternativi.

Si ricorda, ancora, che a proposito dell'individuazione dei territori montani alla stregua della 'lettera b)' di cui sopra, l'Istat ha emesso un apposito comunicato per ribadire che la classificazione per grado di montanità, che prevede la suddivisione dei comuni in "totalmente montani", "parzialmente montani" e "non montani", <<non è una "classificazione Istat" ma l'esito dell'applicazione dell'art. 1 della legge 991/1952 - Determinazione dei territori montani (Si veda in proposito <http://www.simontagna.it/portalesim/comunimontani.html#LetteraC>).

Tale classificazione è stata trasmessa all'Istat dall'UNCCEM (Unione Nazionale Comuni Comunità Enti Montani), come viene anche specificato nelle note dell'elenco pubblicato, ed è stata inclusa tra le informazioni di interesse ai fini dello studio statistico del territorio comunale congiuntamente ai codici statistici comunali. La legge 991/1952, oltre a stabilire i criteri di classificazione geomorfologici (l'80% della superficie al di sopra dei 600 metri o un dislivello maggiore di 600 metri) e di tipo reddituale dei terreni (reddito imponibile medio per ettaro inferiore a 2.400 lire), disponeva che la commissione censuaria centrale istituita presso il Ministero delle Finanze fosse incaricata di stilare e mantenere il conseguente elenco dei comuni montani e poteva includere tra i territori montani anche comuni che, in deroga alle condizioni sopra citate, fossero già classificati come montani dal catasto agrario o danneggiati da eventi bellici (art 1) o appartenenti a comprensori di bonifica montana (art. 14). Ma l'abrogazione degli articoli 1 e 14, avvenuta con una successiva norma (legge 142/1990), ha di fatto impedito la possibilità di rivedere e/o aggiornare tale classificazione.»

Inoltre, anche le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione di successione approvato con provvedimento del 27 dicembre 2016 sono formulate indicando come territori montani quelli di tutte e tre le tipologie sopra indicate.

Per quanto attiene all'elencazione fatta dalla Commissione Censuaria Centrale, si menziona che la Comm. trib. reg. Cagliari, (Sardegna) sez. IV, 22/05/2019, n.35 ne ha affermata la permanente

efficacia anche dopo l'abrogazione della L. 30 luglio 1957, n. 657, che ha sostituito l'art. 1 della L. 25 luglio 1952, n. 991 (ad opera dell'art. 24 (rubricato "Taglia-leggi") del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, allegato A articolo unico.

Si segnala, infine, che dal 1° luglio 2022 sono insediate le Commissioni censuarie locali e la Commissione censuaria centrale come previsto dall'art. 22 del decreto legislativo n. 198 del 17 dicembre 2014 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 18 marzo 2022.

Trasferimenti gratuiti e mortis causa

In dipendenza della previsione di applicabilità agli atti di trasferimento a qualunque titolo, anche gli atti di trasferimento a titolo gratuito (e successori) ricadono nelle previsioni del secondo comma in esame, fermo restando quanto stabilito in merito anche dall'ultimo comma dello stesso art. 9 DPR 601/'73.

In dipendenza dell'inapplicabilità dell'imposta di registro a tali tipologie di trasferimenti, il regime tributario in questione è limitato alle sole *imposte ipotecaria e catastale* ma si ricorda che, con la risoluzione n. 300997 del 5 gennaio 1988, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che le agevolazioni per i territori montani previste dal secondo comma di tale articolo si applicano unicamente con riferimento ai trasferimenti "*che, per loro natura, dovrebbero scontare l'imposta di registro e le imposte di trascrizione*" e "*diversamente, con le disposizioni di cui all'ultimo comma del medesimo articolo, il legislatore ha ritenuto di agevolare solo le successioni e le donazioni aventi per oggetto boschi costituiti, ovvero ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani, purché poste in essere tra ascendenti, discendenti e coniugi. Pertanto, poiché la norma agevolativa in trattazione, nei vari commi, nulla dispone in ordine alle donazioni di fondi rustici, se ne deve dedurre una volontà tacita del legislatore di non riconoscere il particolare trattamento agevolativo ai predetti atti di liberalità*".

L'affermazione si fonda sulla non condivisibile connessione stretta che vi sarebbe con l'imposta di registro, in dipendenza della quale le previsioni relative alle imposte ipotecaria e catastale sarebbero applicabili a patto che sia dovuta quella di registro, la quale impostazione, in verità non isolata nelle letture della prassi amministrativa, svaluta del tutto, senza alcun valido argomento, la pur netta affermazione del legislatore circa la riferibilità ai trasferimenti a qualunque titolo. Né può far leva sull'ultimo comma dell'art. 9, per ricavarne l'estraneità dei trasferimenti gratuiti e successori alla previsione del secondo comma in quanto appositamente disciplinati dall'ultimo comma, posto che questo si occupa dell'*imposta di successione e donazione* e non delle imposte ipotecaria e catastale.

Per altro, la sopra menzionata posizione del Fisco risulta superata dalle istruzioni fornite per la compilazione del modello di dichiarazione di successione approvato con provvedimento del 27 dicembre 2016.

Ricapitolando, fermi restando gli altri presupposti di applicazione del trattamento disposto dall'art. 9 del DPR n.601/73, le donazioni portanti *trasferimenti di proprietà di fondi rustici*, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, scontano l'*imposta ipotecaria fissa* e sono *esenti dall'imposta catastale*, mentre per quanto attiene all'*imposta di donazione* ad esse si applicano le regole "ordinarie".

Allorché la donazione abbia ad oggetto "*boschi costituiti ovvero ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani*", vale la previsione dell'ultimo comma ed il trasferimento è *esente dall'imposta di donazione*. Ricorrendo anche i presupposti stabiliti dal secondo comma dello stesso art. 9, esso sconta l'imposta fissa di trascrizione ed è esente dall'imposta catastale.

Decadenza

La decadenza non compariva nel comma 2 ante novella ed è invece prevista, nel nuovo comma 2, solo per l'ipotesi di acquisto da parte di soggetti **diversi** dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale. Quindi si applica nei confronti dei

coltivatori diretti non iscritti come tali all'INPS, all'IAP non iscritto come tale all'INPS, ai coltivatori pensionati che non proseguano la contribuzione previdenziale-assistenziali ed agli altri soggetti non iscritti in nessuna gestione oppure iscritti in gestioni previdenziali diverse da quelle dei coldiretti e degli IAP.

Una speciale decadenza è però testualmente stabilita dal quarto comma dell'art. 9 DPR 601/73, secondo cui "Decadono dai benefici di cui al secondo e terzo comma i proprietari di terreni montani che non osservano gli obblighi derivanti dai **vincoli idrogeologici** o imposti **per altri scopi**."

Ovviamente, ove il trattamento venisse invocato dal soggetto che ne benefici in forza del "riconoscimento" più volte citato, varrebbe anche qui la decadenza di carattere generale disposta dagli articoli *1 comma 4 e 2 commi 4 e 4-bis* del D. Lgs. n.99/2004.

[1] cfr. Studio n. 46/2004/T, Imprenditore agricolo professionale e società agricole (DLGS n.99 del 2004) - Aspetti tributari, est. Giunchi, Mastroiacovo, Petteruti, Podetti; Studio 67/2005/T, Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il d.lgs 27 maggio 2005 n. 101 aspetti tributari, est. Petteruti; Studio n. 49-2010/T, Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del c.d. decreto mille-proroghe del 2010, est. Petteruti - Podetti

[2] Secondo la Circolare INPS numero 227 del 28-10-1998 «la legge n.9/'63 richiede taluni requisiti soggettivi ed oggettivi; sono infatti coltivatori diretti coloro che si dedicano abitualmente e direttamente alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed alla custodia del bestiame, sempre che il fondo coltivato o l'attività svolta richieda un fabbisogno annuo di lavoro non inferiore a 104 giornate e che la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità aziendali. L'accertamento dei coltivatori diretti richiede, quindi, una valutazione del fabbisogno lavorativo dell'azienda, per la cui individuazione le sedi devono procedere ad un'attenta considerazione delle singole realtà aziendali, con riferimento alle colture praticate, alla tipologia delle operazioni effettuate, al grado di meccanizzazione ed all'ubicazione dei terreni. Qualora la rilevazione del fabbisogno aziendale, sempre ai fini di accertare il requisito delle 104 giornate o di valutare l'entità dell'apporto del nucleo familiare, non possa essere immediatamente effettuata tramite la applicazione degli elementari principi di tecnica agraria, a causa dell'insufficienza o dell'incertezza dei dati disponibili, si dovrà procedere alla stima tecnica di detto fabbisogno tramite sopralluogo in azienda. In nessun caso le sedi potranno fondare il loro giudizio circa la sussistenza o meno dei requisiti in argomento su di una meccanica applicazione dei valori medi provinciali di impiego di manodopera fissati, per singola coltura e per singolo capo di bestiame, con decreto del ministro del lavoro e della previdenza sociale, ai sensi dell'art.9 quinquies della citata legge n.608/1996. Il ricorso a tali valori per la valutazione dei requisiti richiesti per l'iscrizione negli elenchi dei coltivatori diretti, infatti, è precluso sia per la loro natura di valori medi provinciali, che possono risultare incongrui rispetto alla specificità delle singole realtà aziendali, sia perché la loro applicazione, ai fini che qui interessano, non è consentita dalle norme vigenti. Per effetto di quanto disposto dal comma 12 dell'art.9 quinquies della legge n.608/1996 più volte citata, i valori medi di impiego di manodopera sono applicati dall'istituto esclusivamente per l'accertamento, ai fini previdenziali e contributivi, delle giornate prestate dai compartecipanti familiari, piccoli coloni e piccoli coltivatori diretti di cui all'art.8 della legge 12 marzo 1968, n.334».

[3] Per l'insufficienza della detenzione di un fondo e per la necessità della precedente titolarità di un fondo a titolo di proprietà v. Cassazione civile, sez. trib., 16 febbraio 2018, n.3822.

[4] Sulla quale soluzione v. Studio Tributario n. 1-2017/T, *Ripristino delle agevolazioni fiscali per i trasferimenti di proprietà di fondi rustici nei territori montani*, est. Petteruti, in CNN Notizie del 17 febbraio 2017.

[5] Si nota che non pare possibile attribuire valore discriminante – per escludere i soggetti diversi dalle persone fisiche - all'inciso "pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale", perché se è vero che nelle dette gestioni si possono iscrivere solo persone fisiche, è anche vero che

nel contesto in esame l'iscrizione in parola va senza' altro riferita ai soggetti qualificanti, secondo la metodica già introdotta per l'IAP dal D.Lgs. n.99/2002.

Per altro, a causa della formulazione della disposizione, non sembra esservi ragione per limitare alle sole società *IAP* l'accesso senza iscrizione nella gestione: se il legislatore avesse voluto tale restrizione, avrebbe dovuto usare altra espressione, ad es. "soggetti di cui primo periodo pur non iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale". Ad avvalorare questa ricostruzione milita anche l'argomento esposto nel testo, dell'estensibilità alle società di coltivazione diretta del trattamento in esame alle condizioni stabilite dall'art. 2 D.Lgs. n.99/2004, perché con esso risulta possibile ricavare che alle società di coltivazione diretta con soggetto esponenziale iscritto nella gestione previdenziale si applica il primo periodo del comma in esame, mentre alla società di coltivazione diretta senza soggetto esponenziale iscritto nella gestione previdenziale si può applicare il secondo periodo dello stesso comma.

[6] Circ. Agenzia delle Entrate, D.R. Emilia Romagna, prot. 48687 del 26.10.2005.

[7] Studio n.1-2017/T. sopra citato, paragrafo 6.

[8] Per l'agevolabilità dell'acquisto di nuda proprietà v. Comm. trib. centr. sez. V, 21/05/1983, n.902.

Giampiero Petteruti

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Alessandra Mascellaro

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT