

Massime, tecniche e tassazione notarile

AGEVOLAZIONI FISCALI

Decadenza dalle agevolazioni PPC per alienazione nel quinquennio

lunedì 23 novembre 2020 di Trabace Raffaele notaio in Cinisello Balsamo

Nell'ipotesi in cui il soggetto IAP decada dalle agevolazioni per l'alienazione dei terreni prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, si rende applicabile l'imposta di registro nella misura del 9% e non del 15%, atteso che la decadenza dai benefici non fa venir meno in capo al contribuente la qualifica di imprenditore agricolo professionale.



Con la Risposta a Interpello n. 551 del 18 novembre 2020, l'AE, richiamata la Risposta a istanza di consulenza giuridica n. 7 del 24 giugno 2020, ritiene che sia nell'ipotesi di rinuncia alle agevolazioni della PPC, esercitata espressamente nell'atto di trasferimento, sia nell'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni per l'alienazione dei terreni prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto di acquisto, si renda applicabile l'imposta di registro nella misura del 9%. Secondo l'AE, infatti: "(...) la decadenza dalle agevolazioni non fa venir meno in capo all'istante la qualifica di imprenditore agricolo professionale, qualifica che permane anche dopo la vendita del terreno e che permette l'applicazione dell'aliquota del 9 per cento per il recupero dell'imposta di registro sull'originario atto di acquisto."

Le agevolazioni per la piccola proprietà contadina sono disciplinate attualmente dall'art. 2, comma 4-bis, Decreto-Legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla Legge 26 febbraio 2010, n. 25, che prevede che 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. Le agevolazioni 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 atti di cui sopra sono inoltre esenti dall'imposta di bollo, ai sensi dell' art. 21, Tabella Allegato B al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, Testo Unico Imposta di Bollo.

In merito con la Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, n.2/E, punto 9.4, l'AE chiarisce che agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, soggetti al regime agevolato di cui sopra, si applicano comunque i tributi speciali catastali di euro 55 e le tasse ipotecarie di euro 35.

Le agevolazioni in commento si applicano anche ai trasferimenti effettuati in favore delle società agricole qualificate IAP ai sensi dell'art. 2, Dlgs. 29 marzo 2004, n. 99.

L'art. 2, comma 4-bis, citato, prevede inoltre:

- la riduzione a metà degli onorari notarili per gli atti suindicati;

- la decadenza dalle agevolazioni per gli acquirenti che alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, fatte salve le disposizioni di cui all'art. 11, commi 2 e 3, Dlgs. 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'art. 2, Dlgs. 29 marzo 2004, n. 99, il cui comma 4-bis prevede, in particolare, che la perdita dei requisiti di cui allo stesso comma, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni, determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

Con riferimento al D.lgs. n. 228/2001, l'art. 9 dispone che "Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche. (...)", mentre l'art.11 stabilisce al comma 2 che "La estinzione anticipata del mutuo o la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non possono aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto." e al comma 3, che "Non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo (...) 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 (...)"

Sulla base di una interpretazione logico-sistematica di tali norme, l'AE, richiamato il principio affermato in via generale con la Risoluzione 1° dicembre 2008, n. 455/E, secondo cui il conferimento in società rientra tra gli atti di alienazione, con la Risoluzione 18 agosto 2009, n. 227/E giunge alla conclusione di ritenere che non comporti decadenza il conferimento di un fondo, effettuato nel quinquennio successivo all'acquisto agevolato, ad una società agricola in accomandita semplice, della quale il coltivatore diretto sia socio accomandatario e gli altri soci siano il coniuge e un figlio. Al contrario comporta decadenza dai benefici il conferimento dei terreni, nel quinquennio dall'acquisto, in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione.

Decadenza confermata dall'AE con la Risposta a Interpello n. 68 del 20 febbraio 2020, anche nel caso in cui il coltivatore diretto conferente sia unico socio della società a responsabilità limitata conferitaria.

Non determina, invece, decadenza l'acquisto agevolato di terreni agricoli da parte di una società semplice e la successiva concessione in comodato dei terreni stessi qualora il comodatario sia socio amministratore regolarmente iscritto alla gestione previdenziale e continui a mantenere la qualifica di socio nella società comodante e coltivi direttamente il fondo. Secondo l'AE infatti, "per la salvaguardia dell'agevolazione fiscale in esame assume rilievo la circostanza che la società acquirente del terreno concederà il fondo in comodato allo stesso soggetto (socio) che nella compagine sociale integra la figura del coltivatore diretto e che quindi, avrebbe avuto la possibilità di accedere all'agevolazione per la piccola proprietà contadina, possedendo la qualifica di coltivatore diretto. Resta inteso che la società, nel quinquennio, dovrà mantenere i requisiti di impresa agricola professionale, e non incorrere nella decadenza disposta dall'art. 2, comma 4, del D.Lgs. 99/2004, che travolgerebbe anche l'agevolazione in discorso." (Cfr. Risposta a Interpello n. 458 dell'8 ottobre 2020)

Va qui ricordato che l'art. 1, tariffa, parte prima, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico Imposta di Registro, prevede l'applicazione dell'imposta proporzionale:

- del 9% per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere;
- del 15% se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze ed è effettuato a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

In entrambi i casi si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna e l'esenzione dall'imposta di bollo ai sensi dell' art. 10, co. 3°, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Con riferimento ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze, nella pratica si possono pertanto verificare le seguenti tassazioni.

1)Acquirente non coltivatore diretto/IAP

REGISTRO:

15%

IPOTECARIA:

euro 50

CATASTALE:

euro 50

BOLLO:

esente

2) Acquirente coltivatore diretto/IAP che non invoca i benefici PPC

REGISTRO:

9%

IPOTECARIA:

euro 50

CATASTALE:

euro 50

BOLLO:

esente

3) Acquirente coltivatore diretto/IAP che invoca i benefici PPC

REGISTRO:

euro 200

IPOTECARIA:

euro 200

CATASTALE:

1%

BOLLO:

esente

La tassazione di cui al punto 2) viene confermata dall'Agenzia delle entrate con la Risposta a istanza di consulenza giuridica n. 7/2020, sopra citata, secondo la quale, nel caso in cui l'acquirente rinunci espressamente in atto alle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina, perché consapevole di non poter rispettare le condizioni previste, a pena di decadenza, dall'art. 2, co. 4-bis, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, torna applicabile al trasferimento dei terreni agricoli a favore dei soggetti in possesso dei requisiti relativi, l'imposta di registro nella misura del 9%.

Si può ritenere che l'espressione adottata dall'AE "nel caso in cui l'acquirente rinunci espressamente in atto alle agevolazioni" sia da intendere nel senso che l'acquirente IAP dichiara in atto di non volersi avvalersi del regime agevolato.

Con la Risposta a Interpello n. 491 del 25 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate ritiene inoltre che la normativa agevolata della PPC possa trovare applicazione anche nel caso in cui i soggetti IAP, regolarmente iscritti alla gestione previdenziale presso l'INPS e già proprietari e affittuari di altri terreni agricoli nel medesimo Comune, si rendano acquirenti uti singuli di un terreno condotto in locazione dalla società agricola semplice di cui i medesimi siano soci, a patto che gli stessi acquirenti continuino a coltivare direttamente il fondo acquistato con le agevolazioni.

Tanto, secondo l'AE, in analogia con la fattispecie esaminata con la Risoluzione 4 luglio 2008, n. 279/E. In tale sede, infatti, l'Agenzia chiarisce che "In ipotesi di affitto del fondo, prima del decorso dei cinque anni, ad una società di persone esercente attività agricola della quale siano soci lo stesso concedente, il coniuge e i parenti entro il terzo grado o gli affini entro il secondo grado, perché i benefici possano continuare ad essere goduti dal concedente sarà, pertanto, necessario che il medesimo provveda alla coltivazione diretta dello specifico fondo. (...) L'affitto a favore di una società agricola, costituita tra lo stesso coltivatore diretto, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, del fondo acquistato con le agevolazioni per la PPC, effettuato prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, non comporta la decadenza dalle predette agevolazioni a patto che il concedente continui a coltivare direttamente il fondo acquistato con le agevolazioni".

Vanno infine ricordati i successivi interventi normativi che hanno ampliato la platea delle fattispecie agevolabili, e precisamente:

- l'art. 1, comma 907, legge 28 dicembre 2015, n. 208, che estende il regime agevolato 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 all'art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009, conv. in L. n. 25/2010;

- l'art. 1, comma 705, legge 30 dicembre 2018, n. 145, che dispone che beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio partecipano attivamente, i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti.