

L'acquisto di fondi agricoli dopo le novità introdotte dalla legge di stabilità per il 2016

di Paolo Tonalini – Notaio in Stradella

Monferrato Resort – Cereseto, 19 febbraio 2016

La legge di stabilità per il 2016 (*legge 28 dicembre 2015, n. 208*) ha introdotto alcune modifiche alla disciplina fiscale relativa all'acquisto di fondi agricoli.

Le principali novità riguardano l'aumento al 15% dell'aliquota ordinaria dell'imposta di registro per l'acquisto di terreni agricoli da parte di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) o dai coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale, e l'ampliamento dei soggetti che possono accedere alle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli, le cosiddette agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

Sono inoltre previste agevolazioni per gli atti di ricomposizione e riordino fondiario promossi dagli enti pubblici territoriali.

Per i soggetti aventi diritto alle agevolazioni per la piccola proprietà contadina si presenta inoltre particolarmente conveniente l'utilizzo delle agevolazioni introdotte dalla legge di stabilità per l'assegnazione (o la cessione) ai soci di terreni agricoli.

Le imposte sull'acquisto di fondi agricoli

Ricordiamo che **fino al 31 dicembre 2015 l'aliquota ordinaria dell'imposta di registro per l'acquisto di terreni agricoli** da parte di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) o dai coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale, era del 12%, con un minimo di 1.000 euro; si applicavano inoltre le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

La tradizionale **agevolazione fiscale** per la cosiddetta **piccola proprietà contadina (Ppc)**, che consente di pagare soltanto **l'imposta catastale dell'1%, oltre alle imposte di registro e ipotecarie nella misura fissa di 200 euro ciascuna**, era riservata all'**acquisto di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale** (*art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, inserito dalla legge di conversione 26 febbraio 2010 n. 25, confermato dall'art. 1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147*), e alle **società agricole**, che hanno la qualifica di imprenditore agricolo professionale (*art. 2, comma 4, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*).

L'agevolazione Ppc si applica inoltre **a chi non ha ancora ottenuto la qualifica di imprenditore agricolo professionale, purché abbia già presentato la domanda all'ufficio regionale competente**, che ne rilascia certificazione, e si sia iscritto alla gestione previdenziale; la qualifica deve essere ottenuta entro ventiquattro mesi, a pena di decadenza dalle agevolazioni (*art. 1, comma 5-ter, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*).

Nel caso in cui i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, acquistino terreni agricoli **senza richiedere l'applicazione dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina** (oppure in caso di successiva decadenza dall'agevolazione) si ritiene che si applichi **l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota del 9% (con un minimo di 1.000 euro)**, oltre alle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Dal primo gennaio 2014 sono state invece **abrogate tutte le altre agevolazioni in precedenza previste a favore degli agricoltori per l'acquisto a titolo oneroso di fondi agricoli** (compendio unico, giovani agricoltori, zone montane e acquisto dell'affittuario in esercizio della prelazione) (*art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art. 26 del d.l. 12 settembre 2013, n. 104*).

Le imposte dall'1 gennaio 2014 al 31 dicembre 2015

Venditore	Acquirente	IVA	Imposta Registro	Imposta Ipotecaria	Imposta Catastale	Bollo	Tasse t/v
Chiunque	Soggetto diverso da coltivatore diretto o IAP	Fuori campo	12% (minimo 1.000 €)	50 €	50 €	NO	NO
Chiunque	Coltivatore diretto o IAP (senza agevolaz.)	Fuori campo	9% (minimo 1.000 €)	50 €	50 €	NO	NO
Chiunque	Coltivatore diretto o IAP (agevolaz. PPC)	Fuori campo	200 €	200 €	1%	NO	90 €

Le nuove imposte sull'acquisto di terreni agricoli

Dopo decenni di introduzione temporanea, con termini di un anno o di due anni, immancabilmente seguiti dalla proroga, l'agevolazione per la piccola proprietà contadina è diventata permanente. Si tratta dunque di un'agevolazione "a regime". Ciò nonostante, nel corso del 2015 si erano diffuse voci circa l'intenzione del legislatore di abrogarla alla fine dell'anno.

La legge di stabilità per il 2016 ha invece previsto addirittura un'inaspettata **estensione dell'agevolazione, penalizzando per contro l'acquisto di terreni agricoli da parte di soggetti diversi** dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) o dai coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale.

La legge di stabilità ha infatti previsto che a partire dal primo gennaio 2016 **all'acquisto di terreni agricoli da parte di soggetti diversi dagli imprenditori**

agricoli professionali (Iap) o dai coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 15% (e non più del 12%), con un minimo di 1.000 euro, e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna (art. 1 comma 905 della legge 28 dicembre 2015, n. 208).

L'estensione dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina

L'agevolazione per la piccola proprietà contadina è stata invece **estesa, per la prima volta, a favore di soggetti che non hanno la qualifica di imprenditori agricoli professionali (Iap) o dai coltivatori diretti**, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale, **anche in mancanza dell'intenzione di acquisire tale qualifica.**

La legge di stabilità per il 2016 ha infatti disposto che: *“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.**” (art. 1, comma 907, della legge 28 dicembre 2015, n. 208).*

Possiamo immaginare che questa norma sia destinata, nelle intenzioni del legislatore, a risolvere i problemi legati all'acquisto di terreni agricoli da parte del **coniuge del coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale**, e più in generale da parte del **familiare coadiuvante nell'impresa agricola.**

Da tempo, infatti, si discute sulla possibilità di riconoscere l'agevolazione per la piccola proprietà contadina in caso di acquisto congiunto da parte di due coniugi (soprattutto nel caso in cui essi siano in regime di comunione dei beni), quando uno solo di essi ha la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale. Altrettanti dubbi ha originato l'ipotesi dell'acquisto di terreni agricoli da parte di chi partecipa come **coadiuvante all'impresa familiare agricola.** Il coadiuvante, infatti, partecipa all'attività di coltivazione svolta dall'impresa familiare, ed è normalmente iscritto alla gestione previdenziale agricola presso l'INPS, ma non è chiaro se possa essere qualificato come coltivatore diretto, non essendo il titolare dell'impresa.

Nella prassi si ammette generalmente la possibilità del coadiuvante, purché iscritto alla gestione previdenziale, di acquistare terreni agricoli con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, ma questa soluzione non era finora pacifica.

La nuova norma consente di superare questo problema, almeno per i coadiuvanti che hanno i requisiti richiesti dalla legge di stabilità.

La questione rimane invece aperta per i coadiuvanti che non rispondono a tutti i requisiti previsti dalla nuova normativa, essendo parenti meno stretti, oppure non conviventi, oppure non essendo già proprietari di terreni agricoli. Ricordiamo infatti

che ai fini dell'impresa familiare si intendono come familiare il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, e non è richiesta la convivenza. La nuova norma, peraltro, **amplia notevolmente la sfera dei soggetti che possono accedere all'agevolazione per la piccola proprietà contadina, andando ben oltre i coadiuvanti dell'impresa agricola.** Tra i requisiti, infatti, non è prevista la collaborazione all'impresa agricola di cui il familiare è titolare, quindi è ammesso a godere delle agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli anche il coniuge o il figlio dell'agricoltore che, pur se convivente, si dedichi ad un'attività completamente estranea all'agricoltura, e indipendentemente dal reddito che ne ricava.

Non possiamo, dunque, fare a meno di evidenziare l'effetto dirompente della norma su un sistema finora caratterizzato dalla limitazione della possibilità di acquisto agevolato ai soli soggetti per i quali l'agricoltura rappresenta l'attività principale, da cui ricavano la maggior parte del proprio reddito. Questo, infatti, è sempre stato un punto fermo nella lunga storia dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina, anche quando è stata progressivamente allargata dal coltivatore diretto all'imprenditore agricolo professionale e alle società agricole.

Oggi la volontà del legislatore è diversa, e possiamo soltanto ipotizzare che questa scelta derivi dall'intenzione di **favorire l'investimento in ambito agricolo da parte di soggetti vicini al titolare dell'impresa.**

Per esempio, possiamo immaginare che la **moglie dell'agricoltore, che esercita un'attività professionale estranea all'agricoltura,** voglia acquistare con i propri risparmi dei terreni agricoli da mettere a disposizione al marito per ampliare l'azienda agricola. Fino a ieri avrebbe dovuto scegliere tra pagare l'imposta di registro in misura ordinaria, oppure intestare i terreni al marito. Oggi, invece, può acquistare direttamente i terreni agricoli godendo dell'agevolazione fiscale, e concederli in comodato o in affitto al marito.

Possiamo anche ipotizzare che l'intenzione del legislatore sia quella di consentire anche agli agricoltori una corretta **pianificazione del passaggio generazionale,** consentendo al padre agricoltore di intestare i terreni agricoli, che andrà ad acquistare, al figlio che egli ritiene destinato a proseguire l'attività, ma che attualmente è ancora studente, oppure, al contrario, di consentire al padre non agricoltore di acquistare a proprio nome i terreni agricoli sui quali uno solo dei figli esercita l'attività agricola, al fine di evitare disparità di trattamento che potrebbero portare a liti tra i futuri eredi. Quale che ne sia la ragione, comunque, dobbiamo prendere atto che oggi l'agevolazione per la piccola proprietà contadina può essere richiesta anche dal **coniuge e dai parenti in linea retta (ascendenti o discendenti),** di soggetti aventi i requisiti, purché siano **conviventi** con questi, e siano **già proprietari di terreni agricoli.**

I requisiti sono dunque tre.

Il primo è il **rapporto di coniugio o parentela in linea retta** (ascendente o discendente) con un soggetto avente la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, iscritto nella relativa gestione previdenziale. Chi acquista i terreni agricoli, dunque, non deve avere alcuna qualifica, e non deve essere iscritto

alla gestione previdenziale agricola, perché è sufficiente che questi requisiti siano presenti in capo al coniuge o al parente in linea retta (padre, figlio, nipote in linea retta, etc.). Il rapporto di coniugio o parentela può essere dimostrato con le certificazioni anagrafiche e dello stato civile, ma non occorre allegare alcuna documentazione all'atto di acquisto. L'agenzia delle entrate potrà ovviamente provvedere agli opportuni controlli. Non occorre allegare alcuna documentazione neppure relativamente ai requisiti soggettivi del coniuge o del parente in linea retta, la cui qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale è semplicemente dichiarata dall'acquirente, senza che sia necessario un suo intervento nell'atto di acquisto.

Il secondo requisito è quello della **convivenza** con il soggetto avente la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, iscritto nella relativa gestione previdenziale. Possiamo ritenere, in base agli orientamenti espressi dall'agenzia delle entrate in relazione ad altre fattispecie, che abbia rilevanza la sola risultanza anagrafica, quindi occorre che la convivenza **risulti dallo stato di famiglia**. Anche in questo caso, però, non occorre allegare alcuna documentazione all'atto di acquisto. L'agenzia delle entrate potrà eseguire i controlli che riterrà opportuni.

Il terzo requisito è la **proprietà di terreni agricoli**. L'acquirente, dunque, per poter ottenere l'agevolazione, deve essere già proprietario di terreni agricoli (la legge si è espressa al plurale, ma potremmo ritenere che sia sufficiente anche la proprietà di un solo terreno agricolo). Non sono previsti limiti dimensionali, quindi può trattarsi anche di terreni di piccola dimensione. Deve però trattarsi di terreni agricoli secondo lo strumento urbanistico vigente, come previsto in linea generale per l'agevolazione per la piccola proprietà contadina. Poiché la legge parla di proprietà, non sarebbe sufficiente la titolarità di un diritto di godimento (usufrutto o uso), mentre sembra sufficiente la nuda proprietà.

Questo requisito, peraltro, si presta ad essere facilmente ottenuto da parte di chiunque, dunque possiamo immaginare che il soggetto avente i primi due requisiti, in vista dell'acquisto di una certa estensione di terreno agricolo, **consegua anche il terzo requisito** acquistando (senza agevolazioni) o ricevendo in donazione un piccolo appezzamento di terreno agricolo. Ciò può avvenire anche poco prima dell'acquisto agevolato, non essendo previsto che l'acquirente sia proprietario di terreni agricoli da un certo periodo di tempo.

In presenza dei tre requisiti che abbiamo elencato, il soggetto non agricoltore può acquistare fondi agricoli con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina. Come abbiamo visto, i requisiti soggettivi non devono essere verificati in capo all'acquirente, ma in capo al suo coniuge o al suo parente in linea retta convivente (che deve avere la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, e deve essere iscritto nella gestione previdenziale agricola).

Devono comunque sussistere tutti gli altri presupposti indicati dalla legge per l'applicazione dell'agevolazione, e in particolare i **presupposti oggettivi** (deve trattarsi di terreni agricoli, secondo gli strumenti urbanistici vigenti, e relative pertinenze, cioè fabbricati rurali), il mantenimento della **proprietà per cinque anni**

dall'atto di acquisto, e la **coltivazione o conduzione diretta per cinque anni** dall'atto di acquisto.

Mentre l'obbligo di mantenere la proprietà per almeno cinque anni è posto evidentemente a carico dell'acquirente, non risulta del tutto chiaro, dalla formulazione della norma, se l'obbligo di coltivare i terreni per almeno cinque anni grava sull'acquirente oppure sul familiare agricoltore (cioè sul soggetto avente la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale). Se dovesse prevalere l'interpretazione secondo cui l'obbligo di coltivare i terreni per almeno cinque anni grava sull'agricoltore familiare dell'acquirente, potrebbe verificarsi l'ipotesi della decadenza dall'agevolazione per causa non imputabile all'acquirente (che ha richiesto l'agevolazione) ma a un diverso soggetto.

Nella pratica, però, **è comunque sempre possibile che i terreni acquistati siano coltivati dal familiare agricoltore**, essendo ciò consentito da un'altra specifica norma di legge.

Ricordiamo infatti che l'*art. 11, terzo comma, del d.lgs. n. 228/2001* dispone che *“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.”*.

Nella maggior parte dei casi, dunque, **il fondo agricolo sarà coltivato dal coniuge o parente in linea retta dell'acquirente, con lui convivente, in possesso dei requisiti soggettivi**, grazie al quale l'acquisto ha potuto godere delle agevolazioni fiscali.

I dubbi interpretativi assumono rilevanza soltanto nel caso in cui l'acquirente intenda affidare la coltivazione dei terreni acquistati ad altri familiari (che non siano il coniuge o un parente in linea retta).

Le imposte dall'1 gennaio 2016

Venditore	Acquirente	IVA	Imposta Registro	Imposta Ipotecaria	Imposta Catastale	Bollo	Tasse t/v
Chiunque	Soggetto diverso da coltivatore diretto o IAP	Fuori campo	15% (minimo 1.000 €)	50 €	50 €	NO	NO
Chiunque	Coltivatore diretto o IAP (senza agevolaz.)	Fuori campo	9% (minimo 1.000 €)	50 €	50 €	NO	NO
Chiunque	Coltivatore diretto o IAP (agevolaz. PPC)	Fuori campo	200 €	200 €	1%	NO	90 €
Chiunque	Coniuge o parente in linea retta convivente con il coltivatore diretto o IAP e proprietario di terreni agricoli (agevolaz. PPC)	Fuori campo	200 €	200 €	1%	NO	90 €

La clausola per la richiesta delle agevolazioni Ppc da parte del coniuge o parente in linea retta dell'agricoltore

La parte acquirente chiede l'applicazione delle imposte di registro e ipotecarie in misura fissa, e dell'imposta catastale con l'aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30 dicembre 2009 n. 194, introdotto dalla legge di conversione 26 febbraio 2010 n. 25, e successive proroghe e modifiche, al fine di assicurare le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina, nonché ai sensi dell'art. 1, comma 907, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, dichiarando di trovarsi in tutte le condizioni volute dalla legge e in particolare:

- di essere *coniuge / parente in linea retta*, già proprietario di terreni agricoli e convivente, di soggetto avente i requisiti di cui all'articolo 2, comma 4-bis del d.l. 30 dicembre 2009 n. 194, e precisamente del signor nato a il codice fiscale il quale riveste la qualifica di *coltivatore diretto / imprenditore agricolo professionale*, iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale al numero;
 - che si tratta di acquisto a titolo oneroso di terreni qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti e relative pertinenze;
 - di essere a conoscenza dell'obbligo imposto dalla legge di non alienare volontariamente e di non cessare di coltivare o di condurli direttamente i fondi acquistati per il periodo di cinque anni da oggi, a pena di decadenza dalle agevolazioni fiscali.
- Atto esente da bollo ai sensi dell'art. 21 della Tabella allegato B al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Il proprietario di maso chiuso

La legge di stabilità ha disposto che **le agevolazioni per la piccola proprietà contadina si applicano anche 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 (art. 1, comma 906, della legge 28 dicembre 2015, n. 208)*.

Trattandosi della stessa agevolazione prevista per i coltivatori diretti e per gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale, pare preferibile ritenere che anche i proprietari di masi chiusi **debbero essere iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale agricola presso l'INPS**.

Anche il proprietario di maso chiuso deve ovviamente rispettare tutte le previsioni del *comma 4-bis dell'articolo 2 del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25*.

Non è chiaro, invece, se il fondo agricolo acquistato debba necessariamente entrare a far parte del maso, secondo le procedure di ampliamento (che richiedono un'apposita autorizzazione e il rispetto dei requisiti di reddito del maso, che non devono eccedere i limiti previsti dalla legge). In mancanza di una specifica previsione di legge, sembra sufficiente che l'oggetto dell'acquisto sia destinato alla coltivazione da parte del proprietario del maso chiuso.

Gli atti di ricomposizione fondiaria e riordino fondiario

La legge di stabilità ha reintrodotto le **agevolazioni per 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**, disponendo che essi sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo (*art. 1, comma 57, della legge 28 dicembre 2015, n. 208*).

Le suddette agevolazioni erano state abrogate dal primo gennaio 2014.

La concreta applicazione dell'agevolazioni dipenderà comunque dall'effettiva adozione dei piani di ricomposizione e riordino fondiario da parte dagli enti pubblici territoriali, e dal loro contenuto.

L'assegnazione agevolata di fondi agricoli ai soci

La legge di stabilità per il 2016 ha introdotto un'altra importante agevolazione, che pur avendo una portata generale merita di essere qui segnalata per le conseguenze particolari che può avere sulle imprese agricole.

Ricordiamo infatti che sono previste agevolazioni fiscali per l'assegnazione o la cessione di beni ai soci da parte di società di persone o di capitali (*art. 1, commi 115-120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208*).

Se l'assegnazione ha per oggetto terreni agricoli, la **facoltà di calcolare l'importo su cui si applica l'imposta sostitutiva come differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore catastale**, porterà in molti casi all'applicazione di un'imposta minima, se non pari a zero.

Inoltre, per i soggetti aventi diritto alle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, **l'atto di assegnazione o cessione viene tassato con le sole imposte fisse**, essendo prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per l'agevolazione p.p.c., e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per la specifica agevolazione fiscale introdotta dalla legge di stabilità.

Ferma restando la necessità di **valutare l'eventuale applicazione delle imposte sul reddito in capo al socio assegnatario**, l'operazione può risultare conveniente per chi ha intenzione di intestarsi personalmente i terreni ora in carico alla società.