

Le imposte sull'acquisto di terreni agricoli e edificabili

Notaio Paolo Tonalini

Le imposte sull'acquisto di terreni agricoli

L'imposta di registro ordinaria sull'acquisto di terreni agricoli è pari al 15% del prezzo del terreno (con un minimo di 1.000 euro) a cui si aggiungono le **imposte ipotecarie e catastali per complessivi 100 euro**. L'imposta è stata aumentata dal 12% al 15% dal primo gennaio 2016. La misura dell'imposta, superiore a quella ordinaria prevista per l'acquisto di beni immobili (9%), è destinata a scoraggiare l'acquisto di terreni agricoli da parte di chi non intende dedicarsi all'agricoltura.

Questa imposta, però, si applica solo a **chi non può avvalersi del regime agevolato previsto a favore degli agricoltori**. Infatti, sia gli imprenditori agricoli professionali (comprese le società agricole di ogni tipo) sia i coltivatori diretti possono avvalersi dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina (che è piccola solo di nome, perché non prevede un limite alla dimensione dei terreni acquistati), e pagare pertanto un'imposta dell'1% sul prezzo di acquisto.

Dal primo gennaio 2014 sono state invece **soppresse tutte le altre esenzioni e le agevolazioni tributarie in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili**, anche se previste in leggi speciali (*art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art. 26 del d.l. 12 settembre 2013, n. 104*).

Sono scomparse, dunque tutte le agevolazioni per l'acquisto a titolo oneroso di terreni agricoli da parte di giovani agricoltori, mentre l'agevolazione per il **compendio unico** è rimasta applicabile soltanto agli acquisti a titolo gratuito (donazioni). E' stata invece reintrodotta, dal primo gennaio 2017, l'agevolazione per l'acquisto di **terreni agricoli in territorio montano** da parte di coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali per arrotondamento della proprietà (*art. 9, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601, riportato in vigore dall'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016*).

Il valore normale dei terreni agricoli

Le imposte di registro, ipotecarie e catastali da pagare per l'acquisto di terreni agricoli si applicano sul prezzo concordato tra le parti per la compravendita. L'amministrazione finanziaria può verificare la congruità del valore dichiarato rispetto al **valore normale** (cioè al valore di mercato) ed eventualmente accertare un maggior valore su cui applicare l'imposta. Oggi **non è più previsto alcun limite a questo potere di verifica**, come invece avveniva fino al 2006, quando era in vigore il meccanismo noto come "valutazione automatica", che precludeva l'accertamento di un maggior valore del terreno agricolo quando il prezzo dichiarato era superiore al valore che si otteneva moltiplicando la rendita catastale per i coefficienti stabiliti dalla legge.

Le agevolazioni fiscali per gli agricoltori

L'agevolazione fiscale per l'acquisto di fondi agricoli ha mantenuto la storica definizione di "piccola proprietà contadina" (Ppc), ma non dobbiamo lasciarci ingannare, perché in realtà oggi può essere utilizzata anche per l'acquisto di fondi agricoli di grande estensione.

Questa agevolazione consente ai **coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale (comprese le società agricole)** di acquistare terreni agricoli pagando solo **l'imposta catastale dell'1% sul prezzo** pagato per la compravendita, mentre l'imposta di registro e l'imposta ipotecaria si applicano nella misura fissa, anziché in percentuale sul prezzo.

L'atto di compravendita e le relative copie sono inoltre esenti dall'imposta di bollo (*art. 2, comma 4-bis, del DL 30 dicembre 2009, n. 194, inserito dalla legge di conversione 26 febbraio 2010 n. 25*).

Le agevolazioni introdotte dalla *legge 26 febbraio 2010, n. 25*, sono in vigore dal 28 febbraio 2010. A differenza di quanto era avvenuto ripetutamente negli anni precedenti, la *legge 26 febbraio 2010, n. 25 non ha richiamato le originarie agevolazioni Ppc* contenute nella *legge 6 agosto 1954, n. 604*, che da oltre cinquant'anni disciplinava la materia, con numerose proroghe.

Ciò significa che le agevolazioni Ppc introdotte dalla *legge 26 febbraio 2010, n. 25* rappresentano una **disciplina completamente nuova**, come ha riconosciuto anche l'Agenzia delle entrate (*risoluzione 17 maggio 2010, n. 36/E*).

La *legge 26 febbraio 2010, n. 25*, dispone che *"Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, (...) 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. (...) 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."*

Successivamente è stata eliminata la scadenza della nuova agevolazione Ppc, originariamente prevista per il 31 dicembre 2010.

Le agevolazioni per la piccola proprietà contadina sono dunque divenute **definitive**, dato che la legge non si è limitata a una proroga, ma ha soppresso il termine di scadenza (*art. 1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010, n. 220*).

L'agevolazione Ppc è stata confermata anche a partire dal primo gennaio 2014, senza un termine, grazie a una norma che ha introdotto una specifica **eccezione all'abrogazione generalizzata di tutte le agevolazioni** sulle imposte di registro relative alla compravendita di immobili (*art. 1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147*).

I coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (comprese le società agricole) possono dunque acquistare terreni agricoli e fabbricati pertinenziali pagando un'imposta dell'1%, mentre l'imposta di registro ordinaria per l'acquisto di terreni agricoli è attualmente fissata al 15%.

Dal primo gennaio 2014 sono state invece **soppresse tutte le altre esenzioni e le agevolazioni tributarie in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili**, anche se previste in leggi speciali (*art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art. 26 del d.l. 12 settembre 2013, n. 104*).

Sono dunque scomparse le agevolazioni per l'acquisto a titolo oneroso di terreni agricoli da parte di giovani agricoltori, mentre l'agevolazione per il compendio unico è rimasta applicabile soltanto agli acquisti a titolo gratuito (donazioni). E' stata invece reintrodotta, dal primo gennaio 2017, l'agevolazione per l'acquisto di **terreni agricoli in territorio montano** da parte di coltivatori diretti

o imprenditori agricoli professionali per arrotondamento della proprietà (*art. 9, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601, riportato in vigore dall'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016*).

Le agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina si applicano ai **coltivatori diretti** e agli **imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale**, dunque anche alle **società agricole**.

Sono ammessi a godere delle agevolazioni soltanto gli atti di acquisto a titolo oneroso di **terreni, e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti**. L'agevolazione, dunque, non può essere richiesta per l'acquisto di terreni edificabili (o comunque non agricoli), anche se l'acquirente intende destinarli all'attività agricola. L'agevolazione non si applica neppure agli atti a titolo gratuito, come le donazioni, né alle successioni a causa di morte.

La nuova norma fa espresso riferimento alle pertinenze dei terreni agricoli, quindi l'agevolazione si applica **anche ai fabbricati rurali pertinenziali** ai terreni agricoli, cioè con carattere strumentale alla coltivazione degli stessi.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che per fruire dell'agevolazione non è più necessario che ricorrano le condizioni precedentemente previste dalla *legge 6 agosto 1954, n. 604*, ovvero circostanza che l'acquirente dedichi abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro. Pertanto, non è più necessario richiedere all'ispettorato provinciale agrario il certificato (prima provvisorio e poi definitivo) che attesta la sussistenza dei requisiti al fine dell'applicazione del regime agevolato (*Risoluzione 17 maggio 2010, n. 36/E*). Il certificato, che già era stato escluso per gli imprenditori agricoli professionali, non è più necessario neppure per i coltivatori diretti. In entrambi i casi, la presenza dei requisiti previsti dalla nuova normativa viene dichiarata dal coltivatore diretto o dall'imprenditore agricolo professionale direttamente nell'atto di acquisto.

L'Agenzia delle entrate ha espressamente riconosciuto che l'agevolazione Ppc può essere richiesta **anche quando il socio conferisce in una società agricola i propri terreni agricoli** (e fabbricati accessori), nonostante la lettera della legge faccia riferimento soltanto all'acquisto mediante atto di compravendita (*Risoluzione 4 gennaio 2008 n. 3*).

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

L'agevolazione Ppc estesa ai familiari

L'agevolazione per la piccola proprietà contadina è stata **estesa anche al coniuge e ai parenti in linea retta del coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale agricola, purché siano conviventi con esso, e siano già proprietari di terreni agricoli**.

La legge di stabilità per il 2016 ha infatti disposto che: *“Le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del DL 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 dubbi 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 da essa previsti.

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, può anche non avere alcuna qualifica, e 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 **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).

Ricordiamo infine 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 debbano 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.

Le agevolazioni per i territori montani

Il riconoscimento delle condizioni di disagio che caratterizzano l'esercizio dell'attività agricola nelle zone montane, e il tentativo di limitarne lo spopolamento, ha spinto lo Stato a concedere, tra

l'altro, particolari agevolazioni fiscali per l'acquisto dei terreni agricoli siti in queste aree. La riforma dell'impresa agricola non aveva modificato queste agevolazioni, ma ha inciso indirettamente anche su di esse, concedendo la possibilità di usufruirne, **insieme ai coltivatori diretti, anche agli imprenditori agricoli professionali** (comprese le società agricole di ogni tipo), grazie alla norma generale che ha esteso all'imprenditore agricolo professionale, a condizione che sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, tutte le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie in precedenza riservate ai coltivatori diretti.

Le agevolazioni fiscali per l'acquisto dei terreni agricoli nei territori montani erano state abrogate dal primo gennaio 2014 (*art. 10 del Dlgs 14 marzo 2011, n. 23*), ma **sono state reintrodotte dal primo gennaio 2017** (*art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016*).

Oggi, dunque, **l'acquisto di fondi rustici siti in territorio montano da parte di coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali per arrotondamento o di accorpamento della proprietà è esente dall'imposta catastale e dall'imposta di bollo, e soggetta alle sole imposte di registro e catastali in misura fissa**, attualmente dell'importo di 200 euro ciascuna (*art. 9, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*). Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

Ai fini dell'agevolazione fiscale, per terreni siti in territorio montano si intendono:

- a) i terreni situati ad **altitudine di almeno 700 metri sul livello del mare** e 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**.

Questa agevolazione è più conveniente della Ppc, dato che consente di risparmiare anche l'imposta catastale dell'1% sul prezzo, e non prevede obblighi sulla coltivazione del terreno né vincoli di indivisibilità. Dobbiamo tenere presente, peraltro, che l'agevolazione fa espresso riferimento **solo all'arrotondamento o di accorpamento della proprietà**, e non alla sua formazione, quindi presuppone che l'acquirente sia già proprietario di terreni nello stesso territorio.

L'iscrizione previdenziale e assistenziale

L'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale agricola dell'INPS è **condizione essenziale per ottenere l'applicazione delle agevolazioni fiscali**. E' espressamente richiesta l'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale agricola per la richiesta delle agevolazioni fiscali sull'acquisto di fondi agricoli **anche da parte di chi non ha ancora ottenuto la qualifica di imprenditore agricolo professionale, ma ha soltanto presentato la domanda all'ufficio regionale competente**, che ne rilascia certificazione, a condizione che la qualifica sia ottenuta entro ventiquattro mesi (*art. 1, comma 5-ter, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*).

A differenza di quanto previsto dalla legge per la qualifica di imprenditore agricolo professionale, che può anche essere conseguita successivamente all'atto di acquisto del fondo agricolo, purché prima dell'acquisto sia stata presentata la domanda all'ufficio regionale competente, **l'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale agricola deve sempre avvenire prima della stipula dell'atto di acquisto del fondo agricolo**.

E' essenziale, dunque, che chi vuole avvalersi della possibilità di richiedere le agevolazioni "sotto condizione" del successivo ottenimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale, oltre a presentare la relativa domanda all'ufficio regionale competente, faccia in modo di **ottenere immediatamente l'iscrizione alla gestione previdenziale e assistenziale agricola dell'INPS**. Le

norme fiscali, infatti, non consentono l'applicazione delle agevolazioni in seguito alla semplice presentazione della domanda di iscrizione all'INPS. E' necessario avere ottenuto l'iscrizione INPS prima della stipula dell'atto di acquisto del fondo agricolo.

Ciò può essere un problema, perché **l'INPS normalmente non accetta l'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale agricola da parte di chi non ha già in corso un'attività agricola.**

D'altra parte, chi sta per acquistare un fondo agricolo può anche non essere già un agricoltore, e avere intenzione di iniziare l'attività agricola dopo l'acquisto, proprio sul fondo acquistato. E' per questo che la legge di riforma dell'impresa agricola ha introdotto la possibilità di applicare provvisoriamente le agevolazioni fiscali anche all'acquisto di terreni da parte di 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; la qualifica deve essere ottenuta entro ventiquattro mesi, a pena di decadenza dalle agevolazioni. La legge richiede però che l'acquirente sia già iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale agricola dell'INPS.

Per risolvere questo problema è intervenuto il Direttore Generale dell'INPS con una circolare, disponendo che **“le Sedi devono iscrivere con riserva coloro che, anche se non in possesso dei requisiti, presentino apposita certificazione, rilasciata dalla Regione, comprovante solo l'avvenuta presentazione della domanda”** per ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale (*Circolare INPS del 24 marzo 2006, n. 48*). La circolare prevede inoltre che **“Costoro saranno cancellati ab origine dalla gestione previdenziale se dopo 24 mesi dalla data di presentazione della citata istanza alla Regione - o dopo il diverso termine stabilito dalla Regione - non risultino in possesso della certificazione della qualifica rilasciata dalla Regione”**.

L'INPS ha dunque introdotto la formula di **“iscrizione con riserva”**, per consentire l'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale agricola a chi non è ancora in possesso dei requisiti per l'iscrizione, ma dimostra di avere presentato alla Regione competente la domanda per ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Naturalmente, trattandosi di iscrizione con riserva, sarà cancellata se entro il termine previsto dalla legge, ordinariamente di ventiquattro mesi, il soggetto non ottiene l'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale da parte della Regione competente.

Purtroppo, però, **non sempre le sedi periferiche dell'INPS tengono conto di questa circolare.** E' infatti capitato di veder negare l'iscrizione, sia pure con riserva, a chi non ha già in corso un'attività agricola, in contrasto con quanto previsto dalla legge e dalla circolare del direttore generale dell'INPS. In questo caso occorre trovare un modo per iniziare l'attività agricola prima dell'acquisto del terreno, magari stipulando provvisoriamente un contratto di affitto.

L'acquisto di terreni agricoli da parte di società agricola

Le società agricole possono ottenere la **qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap)** e avere così diritto a tutte le agevolazioni che in passato erano riservate agli imprenditori agricoli individuali.

Le società agricole possono essere costituite nella forma di **società di persone** (società semplici, s.n.c. o s.a.s.), **società di capitali** (s.r.l. o s.p.a.) e **cooperative**, ma devono essere sempre presenti **tre requisiti**, due di carattere formale, che riguardano il contenuto dell'atto costitutivo o dello statuto, e il terzo di natura sostanziale, che riguarda le persone dei soci o degli amministratori.

Il primo requisito riguarda l'oggetto sociale. La società deve avere come **oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse**, individuate dall'*art. 2135 del codice civile*. Ricordiamo che secondo la nuova formulazione di questa norma rientrano tra le attività agricole la **coltivazione del fondo**, la **silvicoltura**, l'**allevamento di animali** e tutte le attività connesse, cioè:

- le attività dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti** ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
- la **fornitura di beni o servizi** utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola;
- **l'agriturismo.**

Il secondo requisito è relativo alla **ragione sociale o denominazione**, che deve sempre **contenere l'indicazione "società agricola"**.

Il terzo requisito, sicuramente il più importante, è diverso secondo il tipo di società prescelto.

Nelle **società di persone** almeno **uno dei soci** deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto, mentre gli altri soci possono anche non essere agricoltori, indipendentemente dal loro numero. Nelle società in accomandita semplice (s.a.s.) deve essere imprenditore agricolo professionale **almeno un socio accomandatario**.

Nelle **società di capitali** deve essere imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto **almeno un amministratore**. Dato che nelle società di capitali gli amministratori possono anche non essere soci, possiamo avere una società agricola in cui nessuno dei soci è un agricoltore, e magari solo uno dei membri del consiglio di amministrazione, del tutto ininfluenza nelle decisioni, è in possesso della qualifica di Iap. Potremmo anche ipotizzare una società unipersonale in cui il socio unico non è agricoltore, e solo uno degli amministratori riveste la qualifica prevista dalla legge. Le agevolazioni raggiungono, in questo caso, la loro massima estensione, e rappresentano un notevole incentivo alla costituzione di società agricole.

Nelle **società cooperative**, infine, occorre invece che **almeno un amministratore, che sia anche socio**, abbia la qualifica di Iap o coltivatore diretto.

Ricordiamo però che **la qualifica** di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto **può essere apportata dall'amministratore a una sola società**.

L'amministratore di società agricola di capitali e il socio di società agricola di persone possono **acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale in virtù dell'attività svolta nell'ambito della società agricola**, purché siano in possesso delle competenze professionali in campo agricolo, dedichino all'attività svolta nell'ambito della società agricola almeno la metà del proprio tempo di lavoro e ne ricavano almeno la metà del proprio reddito (escluse le pensioni). Le somme percepite per l'attività svolta nelle società agricole consentono l'iscrizione nella gestione previdenziale agricola.

Le società agricole in possesso dei requisiti sopra elencati possono oggi usufruire di **tutte le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie che finora erano riservate ai coltivatori diretti**, cioè alle persone fisiche che dedicano la propria attività manuale alla coltivazione del terreno. Al momento dell'acquisto di terreni agricoli le società agricole possono dunque richiedere le agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della **piccola proprietà contadina (Ppc)**.

Le società agricole possono chiedere le agevolazioni fiscali per l'acquisto dei terreni agricoli **anche prima di avere ottenuto la qualifica di imprenditore agricolo professionale, purché abbiano già presentato la domanda all'ufficio regionale competente**, che ne rilascia certificazione, e il socio o l'amministratore abbia la qualifica di Iap o coltivatore diretto (o almeno abbia presentato la domanda per ottenere la qualifica di Iap) e **sia già iscritto alla gestione previdenziale; la qualifica deve essere ottenuta entro ventiquattro mesi**, a pena di decadenza dalle agevolazioni.

Risulta dunque conveniente la costituzione di una società agricola per l'acquisto di fondi agricoli da parte di chi intende investire in agricoltura, pur svolgendo altre attività, a condizione che siano rispettati i requisiti sopra descritti.

Quando un terreno si considera edificabile

La possibilità di realizzare costruzioni su un terreno dipende dalla destinazione prevista per tale area nel piano di governo del territorio (Pgt) del Comune in cui esso si trova. La qualifica di terreno edificabile comporta ovviamente un notevole incremento nel suo valore commerciale, ma ha anche una serie di implicazioni sul piano fiscale.

La vendita di un terreno è tassata diversamente in base alla sua destinazione agricola o edificabile, sia in capo all'acquirente (imposta di registro o iva), sia in capo al venditore (imposta sulla plusvalenza). E' dunque particolarmente importante stabilire con certezza in quale momento un terreno agricolo diventa edificabile, o viceversa.

Il piano di governo del territorio (Pgt) viene adottato con una delibera del consiglio comunale, ma successivamente deve essere approvato dalla Regione, e fino ad allora non può essere applicato. Allora è sufficiente, per considerare edificabile un terreno, la presenza di un piano regolatore adottato dal Comune ma non ancora approvato dalla Regione? Oppure dobbiamo necessariamente aspettare che la Regione si sia pronunciata favorevolmente?

La giurisprudenza si era espressa inizialmente in modi diversi, ma in seguito la Corte di Cassazione si era già orientata nel senso di fare riferimento solo alla delibera del consiglio comunale (sentenza n. 13817 del 18 settembre 2003 che aveva confermato la precedente sentenza emessa a sezioni unite n. 5900 del 1997), ritenendo che il cambiamento da essa introdotto venisse percepito dai cittadini come qualcosa di esistente e tendenzialmente definitivo, e quindi incidesse immediatamente sul valore dei terreni, mentre l'approvazione della Regione, che conclude il procedimento, viene data per scontata.

Il legislatore ha definitivamente risolto ogni dubbio, confermando l'orientamento della giurisprudenza più recente. Ai fini dell'applicazione delle imposte, dunque, un terreno si considera edificabile quando è definito tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, ovvero dal piano di governo del territorio (Pgt), indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi (art. 36 comma 2 del d.l. 223/2006).

Ricordiamo che la questione assume rilevanza anche ai fini dell'Imu, perché dal momento in cui un terreno diventa edificabile il Comune può richiederne il pagamento sulla base del suo valore di mercato, e non della rendita catastale.

Le imposte per l'acquisto di terreni edificabili

La vendita di **terreni edificabili** da parte di **imprese** è **soggetta a IVA con l'aliquota del 22%**. Si applicano inoltre le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di 200 euro ciascuna (600 euro complessivi).

La vendita di **terreni edificabili** da parte di **privati** è invece fuori campo IVA, dunque si applicano **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 è stata **abrogata** l'agevolazione per il trasferimento a titolo oneroso di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, che prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro dell'1%, l'imposta ipotecaria del 3% e l'imposta catastale dell'1% (*articolo 1, ultimo comma, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro; articolo 1-bis della Tariffa annessa al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, testo unico delle disposizioni sulle imposte ipotecaria e catastale; come modificati dall'art. 1, commi 25 e 26, della legge 24 dicembre 2007, n. 244*). La norma originariamente prevedeva che l'agevolazione si

applicasse a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venisse completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto. In seguito, però, il termine per l'utilizzazione edificatoria dell'area era stato prolungato di tre anni (*art. 2, comma 23, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, come risultante dalla legge di conversione, legge 26 febbraio 2011, n. 10*). Secondo l'Agenzia delle entrate, l'utilizzazione edificatoria doveva necessariamente avvenire a opera dello stesso soggetto acquirente, e non di chi abbia successivamente acquistato l'immobile. Nello stesso senso si è espressa la Corte di Cassazione (*ordinanze n. 7438/2009, n. 18679/2010 e n. 11771/2012*).