

---

# Piccola proprietà contadina: acquisto di terreno agricolo e acquisto di fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi

---

di [Federico Gavioli](#)

**Publicato il 18 Aprile 2015**

l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al regime di tassazione agevolata applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015, fornisce chiarimenti in merito al regime di tassazione applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10. Se rispettata la pertinenzialità, il trasferimento del fabbricato, che insiste sul terreno, beneficia delle stesse agevolazioni di cui gode il bene principale, ai fini delle imposte di registro (che si applicherà in misura fissa) e ipo-catastali (che saranno mantenute all'1%), a prescindere dalla sua strumentalità.

## Il caso

La Direzione Provinciale ha chiesto chiarimenti in merito al regime di tassazione applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10. In particolare, la Direzione chiedeva di conoscere se anche per il trasferimento del fabbricato strumentale, per il quale sussistono i requisiti di ruralità ai sensi dell'articolo 2, del DPR 23 marzo 1998, n. 139 e successive modificazioni, trovi applicazione la disciplina agevolativa 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.

Il dubbio interpretativo sorge in quanto con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014 (esempio 14), è stato prospettato il caso di vendita di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge n. 194 del 2009.

In tale ipotesi, si è ritenuta applicabile l'agevolazione prevista per i coltivatori diretti e IAP solo con riferimento al trasferimento del terreno agricolo, prevedendo, invece, l'aliquota dell'imposta di registro del 9 per cento, per il trasferimento dell'immobile strumentale.

## La piccola proprietà contadina: cenni

Il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, all'art. 2, comma 4-bis, successivamente modificato dalla L. 13 dicembre 2010, n. 220, denominata legge di Stabilità 2011, ha introdotto in maniera definitiva nel nostro ordinamento l'agevolazione in materia di imposta di registro e ipo-catastale, denominata "piccola proprietà contadina", che trae la sua origine dalla L. 6 agosto 1954, n. 604, più volte prorogata nel corso degli anni.

L'agevolazione prevede che *"gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti alla 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"*.

Sia l'Agenzia delle Entrate, sia il Consiglio Nazionale del Notariato hanno ribadito che l'agevolazione in esame è da ritenersi non una messa a regime dell'originaria legge del 1954, ma una nuova e propria disciplina in materia di imposta di registro, sui trasferimenti a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli.

La L. 604/1954 riconosce particolari agevolazioni in materia fiscale, costituite dall'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa, anziché proporzionale, e dalla esenzione dall'imposta di bollo, sugli atti inerenti la formazione e l'arrotondamento della "piccola proprietà contadina".

Precisamente, si tratta degli atti:

- di compravendita;
- di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;
- di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;
- di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;
- con i quali i coniugi, ovvero i genitori, e i figli acquistano separatamente, ma contestualmente, l'usufrutto e la nuda proprietà;
- con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà;
- di acquisto a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto viene fatto contestualmente in uno degli atti sopra elencati per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia.

### **Gli atti e i soggetti interessati**

Il beneficio della piccola proprietà contadina si applica agli atti di acquisto a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze i cui soggetti acquirente devono essere :

1. coltivatori diretti;
2. imprenditori agricoli professionali (Iap) ;
3. società agricole aventi la qualifica di Iap ; si ricorda che rientrano in tale termine le società di persone, di cooperative e di capitali anche a scopo consortile.

Il D.L. n.194/09 prevede, tuttavia, alcuni requisiti assenti nella normativa originaria del 1954.

Viene disposto che l'acquirente, coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale deve essere iscritto nella relativa gestione previdenziale tenuta presso l'Inps. Se l'agevolazione è richiesta da una società agricola è necessario che l'iscrizione previdenziale riguardi un socio per le società di persone o un amministratore per quelle di capitali.

### **La decadenza del beneficio**

E' opportuno evidenziare che decade dal beneficio chi, prima del decorso di 5 anni dalla stipula dell'atto di compravendita in regime di favore, aliena di sua volontà il terreno o cessa di coltivarlo direttamente, tranne quando, entro tale termine, l'acquirente aliena il fondo, ferma restando la destinazione agricola, a favore di determinati soggetti:

1. coniuge;
2. parenti entro il terzo grado;
3. affini entro il secondo grado.

In tale ipotesi, i soggetti cessionari devono proseguire l'attività di imprenditore agricolo ex art. 2135 c.c..

Va, infine, sottolineato che, con sentenza 28 gennaio 2011, n. 2060, la Corte di Cassazione, Sezioni unite civili, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina sono retroattive anche se, negli ultimi 10 anni prima della riforma operata dal .Lgs. n. 228/2001, si siano verificati acquisto o cessione di terreno.

Ciò vale per tutti gli atti di acquisto posti in essere prima del 30 giugno 2001, anche se sia intervenuta una causa di decadenza infradecennale, qualora però l'atto impositivo con cui sia stata contestata la decadenza dai benefici non sia ancora divenuto definitivo.

### **L'analisi dell'Agenzia delle Entrate**

L'Agenzia delle Entrate nel fornire la risposta ripercorre la disciplina di favore relativa alla piccola proprietà contadina. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione del 17 maggio 2010, n. 36/E, l'applicazione in misura agevolata dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria riguarda gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e loro pertinenze a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

Sotto il profilo soggettivo, assume primaria rilevanza la circostanza che l'acquirente sia coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, tenuta presso l'INPS.

Sotto il profilo oggettivo, risultano interessati dal regime agevolativo gli atti di trasferimento a titolo oneroso *“di terreni e relative pertinenze”*, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti. La norma in argomento agevola, dunque, il trasferimento del terreno agricolo e delle pertinenze che siano relative al terreno. In applicazione di tale disposizione è, quindi, agevolabile anche il trasferimento del fabbricato sempreché sussista un rapporto di pertinenzialità tra detto fabbricato (bene accessorio) ed il terreno agricolo (bene principale).

Com'è noto, la nozione di pertinenzialità è dettata, in linea generale, dal codice civile che all'articolo 817, stabilisce che *“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*.

Affinché si realizzi il vincolo pertinenziale è necessario che sussistano congiuntamente:

- un elemento soggettivo, consistente nella volontà manifestata dal proprietario della cosa principale o da colui che è titolare di un diritto reale sulla stessa, di destinare durevolmente la cosa accessoria a servizio ed ornamento del bene principale;
- un elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

L'elemento soggettivo sussiste, dunque, in presenza della volontà, espressa o tacita, da parte di chi ne abbia il potere, di destinare a servizio od ornamento del bene principale il bene accessorio.

L'elemento oggettivo, invece, si caratterizza per l'instaurazione protratta nel tempo di un rapporto di complementarietà economico-giuridica, fondato sulla subordinazione funzionale di un bene rispetto a quello principale.

### **Terreni acquisiti per usucapione: valgono i benefici fiscali della piccola proprietà contadina**

Le agevolazioni in materia di imposte di bollo, di registro e ipotecaria contenute nell'articolo 1, della legge 604/1954 per la formazione e l'arrondamento della piccola proprietà contadina sono applicabili anche ai terreni acquisiti con il possesso ventennale continuato.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.77/E, dell'8 novembre 2013, ha fornito una interessante risposta a seguito di una istanza di interpello, riconoscendo l'agevolazione anche al caso dell'acquisizione del terreno mediante usucapione.

Alla base dell'istanza di interpello c'era una ordinanza con la quale un soggetto era divenuto unico ed esclusivo proprietario di un terreno agricolo per intervenuta usucapione ordinaria ventennale. L'istanza, avanzata dal legale del contribuente, era finalizzata a conoscere se la registrazione della suindicata ordinanza potesse beneficiare delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina.

L'istante era del parere che, secondo quanto previsto dall'articolo 1, della legge 604/1954, l'elenco degli atti per i quali spettano i benefici per la piccola proprietà contadina non ha carattere tassativo e, pertanto, le agevolazioni devono ritenersi applicabili anche all'acquisto per usucapione ordinaria ventennale, sempreché sussistano i requisiti previsti dalla legge.

I tecnici delle Entrate, con riferimento ai requisiti relativi ai benefici fiscali applicabili secondo le disposizioni contenute nella legge 604/1954, rilevano come l'istituto dell'usucapione costituisce una modalità di acquisto della proprietà di beni immobili o di altri diritti reali di godimento sui beni medesimi, a titolo originario, ossia in virtù del possesso continuato per vent'anni (articolo 1158 del Codice civile). L'acquisto per usucapione avviene *ope legis* e, pertanto, le relative sentenze emesse dal giudice hanno efficacia meramente dichiarativa, volta ad accertare l'avvenuta acquisizione del diritto immobiliare sul bene.

Dalla lettura della disposizione recata dall'articolo 1, della legge n. 604/1954, osservano i tecnici delle Entrate, si rileva che i provvedimenti del giudice che dichiarano l'acquisto per usucapione non rientrano tra gli atti espressamente previsti dal legislatore per i quali spettano le citate agevolazioni. Al riguardo, occorre, tuttavia, considerare che, con riferimento all'applicazione della richiamata disposizione, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di affermare che all'elenco degli atti per i quali operano i benefici fiscali previsti per la piccola proprietà contadina, di cui all'articolo 1 della citata legge n. 604/1954, non va attribuito carattere tassativo.

I tecnici delle Entrate, in particolare, richiamano la sentenza 25 marzo 2011, n. 6916, della Corte di Cassazione che ha chiarito che *“alla lettera della norma supplisce, invero la ‘ratio legis’, ravvisabile, inequivocabilmente, nell'intenzione del legislatore di favorire gli atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina... Ne consegue che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, l'agevolazione fiscale in discussione deve ritenersi applicabile anche all'acquisto per usucapione giudizialmente accertata di un fondo rustico”*.

Con riferimento al caso in esame, l'Agenzia delle Entrate precisa, pertanto, che in relazione all'ordinanza del Tribunale con la quale è stato dichiarato l'acquisto per intervenuta usucapione possono trovare applicazione, le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, sempre che sussistano i requisiti di legge.

### **La scelta della piccola proprietà contadina esclude altre agevolazioni**

L'impresa agricola che incorre nella decadenza da un beneficio fiscale, relative alle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, perdendo il conseguente trattamento di favore, non può invocare in sostituzione altre agevolazioni fiscali, previste per gli IAP (imprenditori agricoli professionali); è il contenuto della risoluzione n.100/E, del 17 novembre 2014, dell'Agenzia delle Entrate, che chiarisce il proprio orientamento dopo alcune pronunce espresse in merito dalla giurisprudenza di legittimità.

Il quesito rivolto all'Agenzia delle Entrate era inerente la richiesta dell'applicazione delle agevolazioni tributarie previste in favore della piccola proprietà contadina; il caso prospettato dall'istante riguardava una società agricola che chiedeva la possibilità di ottenere le agevolazioni fiscali, in via subordinata, prevista in favore degli IAP (Imprenditori agricoli professionali) a seguito del fatto che la stessa società aveva "perso" le agevolazioni sulla piccola proprietà contadina, perché non aveva coltivato i terreni acquistati con tali agevolazioni.

Le agevolazioni, in "subordine" richieste dalla società istante, riguardano:

- l'imposta di registro con aliquota pari all'8%;
- l'imposta ipotecaria con aliquota del 2%;
- l'imposta catastale pari al 1%.

I tecnici delle Entrate nella risposta fornita, evidenziano che la possibilità di usufruire di un'agevolazione fiscale in via subordinata, nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da un'altra agevolazione richiesta, è una questione oggetto di diverse pronunce da parte della giurisprudenza di legittimità.

Tali sentenze, affermano i tecnici delle Entrate consolidano un orientamento giurisprudenziale (cfr. sentenze 14601/2003 e 6159/1990) che consente di ritenere non più attuale la circolare del 23 maggio 2007, n. 32, delle stesse Entrate, limitatamente al periodo in cui afferma che: *"Il regime fiscale dell'IAP può essere, invece, riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i presupposti di legge"*.

L'Agenzia delle Entrate, di conseguenza, nel modificare il citato orientamento di prassi ministeriale, è del parere che non può trovare applicazione l'agevolazione richiesta dalla società istante; nel caso in esame si applica l'aliquota ordinaria del 15% e non l'aliquota dell'8% prevista per gli acquisti operati dai soggetti IAP.

## Conclusioni

I tecnici delle Entrate, con la risoluzione n.26/E del 6 marzo scorso, con particolare riferimento alla individuazione del significato da attribuire alla locuzione *"terreni agricoli e relative pertinenze"*, evidenziano che la Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza 18 gennaio 1989, n. 369, ha chiarito che *"Enunciando il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze il legislatore tributario ha inteso riferirsi al fondo rustico inteso in senso tecnico giuridico come appezzamento di terreno agricolo corredato da elementi strumentali (pertinenziali) necessari per la gestione economica (fundus instructus): in esso il fabbricato rurale ha valore strumentale (e quindi potenziale) rispetto al terreno,*

*analogamente ai macchinari, le sementi, gli animali, in genere le scorte, cioè a quel complesso di cose che, quando esistono, sono strettamente legate al terreno...”.*

In sostanza, il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico, già utilizzata dal legislatore fiscale in diverse disposizioni dettate in materia agraria. A tale nozione, intesa quale appezzamento di terreno agricolo comprensivo, eventualmente, dei beni accessori quali, ad esempio, i fabbricati destinati ad abitazione delle persone addette alla coltivazione delle terre, nonché dei loro familiari, ovvero fabbricati destinati al ricovero degli animali, dei prodotti, delle scorte..., occorre, quindi, fare riferimento per l'individuazione dei beni cui è applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il medesimo trattamento previsto per il trasferimento del terreno agricolo. Devono, dunque, ritenersi inclusi nel concetto di fondo rustico anche eventuali fabbricati rurali, sempreché gli stessi svolgano una funzione strumentale rispetto al terreno agricolo, a prescindere dall'attività di impresa esercitata.

Con riferimento al quesito prospettato con la consulenza in esame, i tecnici delle Entrate precisano che le agevolazioni previste dall'articolo 2, comma 4-bis, del citato decreto-legge n. 194 del 2009, trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento del fabbricato ad uso ricovero attrezzi, per il quale ricorrono i requisiti di pertinenzialità rispetto al terreno, sempreché detto fabbricato risulti sovrastante il terreno agricolo.

Ai fini in esame non rileva, invece, la qualificazione di strumentalità del fabbricato, di cui all'articolo 2, del DPR 23 marzo 1998, n. 139, in quanto le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina fanno riferimento alla nozione di pertinenza e non a quella di strumentalità. La nozione di fabbricato pertinenziale, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato ed il terreno agricolo, non appare coincidente, come detto, con la nozione di strumentalità che è, invece, volta alla individuazione dei beni necessari per lo svolgimento dell'impresa agricola.

La giurisprudenza di legittimità è in linea con i chiarimenti forniti con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 che, all'esempio 14, riguardante il trasferimento di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale, ha ritenuto applicabili le agevolazioni dettate dal citato articolo 2, comma 4-bis, solo per il trasferimento del terreno agricolo, nel presupposto che il fabbricato non avesse i requisiti precedentemente delineati (fabbricato pertinenziale sovrastante il terreno agricolo).

18 aprile 2015

Federico Gavioli