

Consiglio Nazionale del Notariato

G.P.s.b.- 24 gennaio 2007 - Studio n. 17-2007/T

LE NOVITÀ DELLA FINANZIARIA PER IMPRENDITORI E SOCIETÀ AGRICOLE

Approvato dalla Commissione studi tributari il 26 gennaio 2007.

La L.296/06 si occupa di agricoltura in vari commi dell'art.1.

Qui di seguito si esamina il pacchetto di misure che influenza il regime delle imposte indirette sui trasferimenti di immobili, con un cenno alle novità per le società agricole nel campo dell'imposizione diretta.

1. Giovani agricoltori

La finanziaria, con il **comma 1070**, ha abrogato il comma 3 dell'art. 3 del Dlgs 99/04 (il quale prevedeva aiuti ai giovani agricoltori sotto forma di crediti d'imposta); per contro, nessuna modifica è stata apportata al comma 1 dello stesso art.3, che introdusse l'art. 4-bis nel Dlgs 228/01 definendo il requisito di età del giovane agricoltore in modo univoco e parzialmente diverso dall'art. 14 della L.441/98.

Le novità sarebbero di scarso rilievo, se non occorresse vagliare anche l'impatto del **comma 78** sul *regime dei trasferimenti successori e donativi a favore di "giovani agricoltori"*, per il quale compito giova riepilogare il relativo sistema anteriormente alla "finanziaria per il 2007".

L'imprenditoria agricola "giovane" acquisì cittadinanza nel diritto tributario con la legge 441/98¹, che concesse agevolazioni per i trasferimenti onerosi e gratuiti a favore dei giovani imprenditori agricoli, individuandoli nei soggetti che *non abbiano ancora compiuto i quaranta anni* (anche se nell'art.2 L.441/98, a proposito delle

¹ L. 15 dicembre 1998, n 441, recante norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura e che porta un regime agevolato sia per i trasferimenti onerosi, sia per quelli donativi e successori. L'art.14 come modificato dalla L.388/2000, così dispone:

1. Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai **beni costituenti l'azienda**, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività **aziendale** oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo e dall'INVIM e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa qualora i soggetti interessati siano:

a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;

b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

2. Le agevolazioni di cui al comma 1 sono concesse a decorrere dal 1999 a condizione che i soggetti di cui al medesimo comma si obblighino a coltivare o condurre *direttamente* i fondi rustici per almeno sei anni. *omissis*

società, il legislatore si riferisce ai soci la cui età *non deve comunque superare i quaranta anni*, dando l'impressione di considerare equipollenti le due diverse formule). Sopravvenuto l'art. 3 Dlgs 99/'04, è apparsa superata ogni incertezza sulla esatta nozione di "giovane agricoltore", poiché l'allineamento – almeno ai fini dell'applicazione della normativa statale – deriva dal considerare “giovane” l'imprenditore agricolo “*avente una età non superiore a 40 anni*”².

Tenendo conto di tale modifica, le agevolazioni in questione risultano accordate in via diretta ai seguenti **soggetti**:

- a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli professionali, che hanno età non superiore a quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- b) giovani che hanno età non superiore a quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni³.

Le agevolazioni, in caso di *successione e donazione*, sono date “al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone” e concernono “gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all' attività aziendale.

² La differenza tra le due formulazioni usate nella L.441/98 emerge solo assumendo che rimanga quarantenne anche chi li abbia compiuti, fino alla fine (al compimento) del quarantunesimo. Se il computo non si fa per anni interi ma anche per periodi inferiori, nessuna differenza emerge tra le due formulazioni.

³ Dalle formulazioni da ultimo riportate emerge la questione dei rapporti tra regola generale (art. 1 comma 5-ter Dlgs 99/'04) e regola speciale, in ordine al sistema da seguire per i soggetti non ancora in possesso della qualificazione di imprenditore agricolo professionale (mentre per i coltivatori diretti vale senz'altro quanto disposto dalla L.388/2000), questione già postasi relativamente all'art.1 nota I Tariffa Parte prima DPR 131/86, .

Diversamente da quanto sostenibile riguardo all' art. 1 nota I citato (su cui v. Petteruti, in *Atti del Convegno di studio SU Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Roma 22-23 settembre 2006, Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo, paragrafo su *Il requisito previdenziale. La rilevanza dell'iscrizione INPS in rapporto all'art. 1 nota I Tariffa Parte I TU 131/86*, pag.211), qui non si rintracciano spunti letterali, né elementi sistematici, per ritenere che la regola generale superi quella speciale precedente (per l'interferenza del principio cronologico con il criterio di specialità e per l'esposizione dei principi che completano la massima *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, v. Guastini, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1998, pag. 240; Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni-Schlesinger*, Milano, 2004, pag. 256). Infatti, il legislatore del 1998 si era già preoccupato di pretendere un inquadramento previdenziale, anticipando l'analoga manovra attuata con il Dlgs 99/04. Se ciò è vero, per il coltivatore diretto e per l'IAP si può ritenere che permanga la precedente previsione di regole, rivolte sia a chi abbia già la qualifica, sia a chi la voglia conseguire. Nel primo caso (soggetto già qualificato coltivatore diretto o IAP), il trattamento di favore è concesso a condizione che il soggetto richiedente sia iscritto alle relative gestioni previdenziali o vi si iscriva entro tre anni dal trasferimento agevolato. Nel secondo caso (aspirante coltivatore diretto o aspirante IAP) la qualifica deve essere conseguita entro 24 mesi (in linea con l'art. 1 comma 5-ter Dlgs 99/04) ma l'iscrizione nella gestione previdenziale può avvenire nei *successivi* due anni .

Le agevolazioni per gli atti a *titolo oneroso*⁴ consistono nella riduzione di ¼ dell'imposta di registro; si ritiene che spettino anche a società, a causa del riferimento che l'art.14 comma 5 della L.441/98 fa ai soggetti in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal citato regolamento (CE) n. 950/97 e del fatto che l'art.2 di detta legge si occupa dell'attuazione da parte delle regioni delle disposizioni di cui all'art. 10 del citato regolamento (CE) n. 950/97 rivolgendosi anche a soggetti diversi dalle persone fisiche⁵.

Il trattamento accordato ai giovani agricoltori per quel che concerne i trasferimenti per **successione** o **donazione**⁶ si può riassumere come segue:

a) Contenuto dell'agevolazione

il trattamento di favore (che ha il fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone) consiste nell'

- ⇒ esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni,
- ⇒ esenzione dall'imposta catastale e
- ⇒ esenzione dall'imposta di bollo

nonché nell'applicazione

- ⇒ *dell'imposta ipotecaria in misura fissa.*

b) Oggetto del trasferimento:

il trattamento in parola riguarda

- ⇒ gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale.

⁴ Per gli acquisti soggetti ad imposta di registro, vale il comma 5 dell'art.14:

<<5. Dal 1° gennaio 1999, i giovani agricoltori in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal citato regolamento (CE) n. 950/97, qualora acquistino o permutino terreni, sono assoggettati all'imposta di registro nella misura del 75 per cento di quella prevista dalla tariffa, parte prima, articolo 1, nota I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.>>

5 Art. 2 L.441/98:

omissis

c) le società semplici, in nome collettivo e cooperative, a condizione che almeno i due terzi dei soci, la cui età non deve comunque superare i quaranta anni, esercitino, rivestendo la relativa qualifica, l'attività agricola a titolo principale, ai sensi del citato regolamento (CE) n. 950/97, oppure a tempo parziale, come previsto dall'articolo 10 del suddetto regolamento. Per le società in accomandita semplice le qualifiche di imprenditore agricolo a titolo principale o di coltivatore diretto possono essere possedute anche dal solo socio accomandatario; in caso di due o più soci accomandatari si applica il criterio dei due terzi di cui al primo periodo;

omissis

e) le società di capitali aventi per oggetto sociale la conduzione di aziende agricole ove i conferimenti dei giovani agricoltori costituiscano oltre il 50 per cento del capitale sociale e gli organi di amministrazione della società siano costituiti in maggioranza da giovani agricoltori.

Sul punto specifico, v. Brunelli, Giunchi e Podetti, *Imprenditoria giovanile in agricoltura (legge 15 dicembre 1998 n. 441)*, Studio n. 8/99/T, Approvato dal Consiglio Nazionale il 9 aprile 1999, paragrafo 2.1, in Banca Dati Notarile; Giunchi, *Imprenditoria agricola giovanile - art.14 comma 5 legge n.441 del 1998 - società di capitali*, in *Studi e Materiali*, n.1/2002, Milano, 2002, pag. 262; Circ. n.109/E del 24.5.2000 Dir. AA. GG. e Cont. Trib., paragrafo 3.1.

⁶ L'agevolazione, riguardando solo successioni e donazioni, non è applicabile agli altri trasferimenti gratuiti ed ai vincoli destinazione

c) **Soggetti.**

⇒ I trasferimenti per successione e donazione devono avvenire tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado.

La *lettera* della disposizione consente di asserire che l'agevolazione si applichi sia ai trasferimenti da ascendenti a discendenti, sia da discendenti ad ascendenti.

A causa del limite di età del beneficiario, il trasferimento agevolato da discendente ad ascendente appare una ipotesi di scuola, anche perché presuppone in capo al *dante causa discendente* la titolarità dell'impresa.

⇒ Sono esclusi dal trattamento i trasferimenti a favore del coniuge, dei collaterali, dei parenti in linea retta oltre il terzo grado e, in genere, a favore di tutti gli altri soggetti.

d) **Delimitazione della fattispecie.**

Riguardo alla formula che allude alla continuazione dell' impresa agricola, anche se condotta in forma in forma di società di persone, non risultano superati i dubbi sull'esatta identificazione della fattispecie relativa, alimentati da un evidente difficoltà di collegare il trasferimento di beni costituenti l'azienda (di titolarità del dante causa) all' attività che si mira a perpetuare (l'impresa agricola - anche se - condotta in forma di società di persone).

Distinte l'impresa dall'azienda, ricordato che la qualità di imprenditore si acquista sempre a titolo originario⁷ ma che di *continuazione dell'impresa* si parla anche nel codice⁸ e che è dato individuare pure l'impresa che continui senza imprenditore⁹, bisogna innanzi tutto vagliare se la disposizione riguardi l'impresa di titolarità di società di persone che utilizzi (in forza di diritto di godimento) beni aziendali che divengano oggetto di donazione da persona (o di successione a persona) i cui discendenti (o ascendenti), fattone l'acquisto donativo o successorio, "continuino" l'impresa.

A ben guardare, in questa ipotesi, l'impresa, non essendo di titolarità del dante causa, è del tutto fuori campo e non può essere influenzata in modo *specifico* dal trapasso successorio o donativo dei beni aziendali. Quindi, perché si configuri la fattispecie contemplata dalla disposizione, i discendenti o ascendenti dovrebbero addirittura far cessare il rapporto con la società per poi condurre direttamente i fondi rustici. Ma, quel che più rileva, in questo caso non vi sarebbe nessuna "continuazione" da parte degli aventi causa rispetto a ciò che abbia svolto il dante causa, per cui questa ipotesi non appare ascrivibile al paradigma legale. Ne deriva che il rapporto tra società di persone e impresa, nella disposizione al vaglio, va colto diversamente.

Si apre così il campo ad un ventaglio di ipotesi di cui occorre verificare la sussumibilità alla norma, per definirne l'esatto profilo:

- a) acquisto dei beni aziendali in capo a società corrente tra discendenti o ascendenti, che conduca direttamente;
- b) trasferimento di quote di società di persone agricola di cui il dante causa sia socio;
- c) acquisto dei beni aziendali in capo a discendenti o ascendenti e loro conduzione imprenditoriale mediante società di persone esistente o costituita tra di essi

⁷ Galgano, *L'imprenditore*, Bologna, 1993, pag. 69, sulle orme di Ascarelli, *Lezioni di diritto commerciale*, ivi citato alla nota 9.

⁸ art.1722 n.4 c.c.

Qualora, morto l'imprenditore, non segua l'esercizio da parte dei successori ma la mera continuazione da parte dei collaboratori del defunto.

(anche irregolare o “di fatto”), cui sia conferito o concesso un *diritto di godimento*;

in merito a tale casistica si osserva che l’ipotesi a) spezza il nesso parentale, pur rendendo possibile la *continuazione diretta* anche in presenza di più aventi causa;

l’ipotesi b) richiede di superare addirittura il limite oggettivo per poi spostare sul mantenimento delle partecipazioni la verifica della conduzione dell’attività;

l’ipotesi c) soddisfa il requisito del trasferimento di beni aziendali a parenti in linea retta e si discosta dalla fattispecie astratta solo riguardo alla continuazione indiretta dell’impresa;

L’ammissibilità delle prime due ipotesi postula un superamento della tradizionale soggettivizzazione delle società di persone¹⁰ che, enfatizzandone la funzione strumentale, consenta, in ultima analisi, di forare il velo societario per poter imputare ai parenti in linea retta la vicenda in cui sia frapposta la società¹¹.

Ricapitolando, la formula usata dal legislatore non può alludere alla società intercorrente tra i successori, perché una società è soggetto distinto dai soci e, per definizione, non ha rapporti di parentela. Nemmeno sarebbe adeguato parlare di società tra gli eredi che si venga a costituire dopo aver acquisito i beni, come società regolare o irregolare, anche di fatto, nascente in conseguenza dell’esercizio collettivo dell’attività, perché, in tale ipotesi la costituzione della società è fenomeno *successivo* all’acquisto successorio e non influenza la fattispecie imponibile. Quindi, la disposizione non si attaglia a nessuna possibile fattispecie e per salvarne la portata precettiva occorre forzarne i limiti formali, nella quale operazione appare necessario valorizzare la funzione agevolativa del trapasso di beni tra parenti in linea retta, rispetto al quale fenomeno la conduzione si pone all’esterno della fattispecie imponibile, condizionandone ex post lo speciale trattamento.

In tale prospettiva, l’ipotesi plausibilmente ricompresa nel paradigma risulta l’ultima (ipotesi c) che presuppone proprio un trasferimento di beni aziendali tra parenti in linea retta e fa della conduzione uno strumento di misura della meritevolezza, rispetto a cui la *conduzione diretta* può concettualmente estendersi alla conduzione da parte di più aventi causa che, nello svolgere attività imprenditoriale, conservino la proprietà dei beni aziendali e pongano in essere un rapporto societario strumentale, servente rispetto alla loro sostanziale conduzione.

E’ vero, però, che una volta forzati i limiti letterali, divengono in qualche misura plausibili anche le altre ipotesi sopra elencate.

¹⁰ Cfr. Ragusa Maggiore, *Soggettività delle società di persone- Valore semantico o apofantico?*, in *Vita Not.* 4/6, 1990, pag. 344; Jannucci, *La disponibilità del patrimonio sociale da parte dei soci e l’art. 2256 c.c.*, Padova, 1984.

¹¹ D’altra parte, già in tema di decadenze si è tentato di valorizzare le nuove dimensioni del concetto di trasformazione e, rimeditando la strumentalità del concetto di soggetto non personificato, si è considerata plausibile l’esclusione della decadenza ogni volta che il soggetto non cessi di coltivare e non si limiti a trasferire i beni acquistati con l’agevolazione ma, sia pur mediamente, continui a coltivare o a conservare rapporto con il diritto ipoteticamente alienato. Per l’analisi evolutiva dei concetti di trasformazione e di neutralità, nel campo dell’impresa e dei trattamenti tributari, v. Basilavecchia, *Applicazione dell’imposta di registro in caso di “trasformazione” di società di persone in ditta individuale*, studio 3/2005/T, in Banca Dati Notarile.

La sopravvivenza del trattamento.

Una volta riassunto il regime fiscale portato dalla L.441/98, ne va verificata la sopravvivenza dopo l' "istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni" (ad opera del legislatore del DL 262/2006 convertito in L. 286/2006 e modificato con la L.296/2006), sopravvivenza che, pur di fronte alla "nuova" istituzione dell'imposta di che trattasi, si può argomentare dalla specialità dei trattamenti in parola, dall'essere accordati con riferimento del tutto generico "all' imposta sulle successioni e donazioni" e non riguardo a quella *specificata* imposta (su tali fenomeni) vigente all'epoca dell'entrata in vigore della disciplina agevolativa che si esamina e, infine, da una rinnovata forza precettiva dell'art.62 T.U. Successioni e Donazioni (rimesso in vita dal richiamo stabilito dall'art. 2 commi 47 e 50 L. 286/06 e che fa salve le agevolazioni stabilite da altre disposizioni di legge).

Onde valutare se, nonostante la postulata sopravvivenza delle "vecchie" disposizioni, **residui una loro reale portata pratica**, esse vanno raffrontate con l'esenzione disposta dal comma 78 art.1 L.296/2006 (che riguarda *genericamente* i trasferimenti di aziende per successione o donazione).

In tale ottica, qui di seguito si mettono a confronto sia le "condizioni" cui è subordinato il relativo trattamento di favore, sia l'entità del prelievo fiscale:

▪ **ambito di applicazione**

sia nella L.441/98, sia nel comma 78 L. 296/06, il trattamento riguarda successioni e donazioni e non è applicabile ai vincoli di destinazione.

Quello della L.441/98 non è applicabile agli atti gratuiti diversi dalla donazione; è applicabile al patto di famiglia solo se lo si ritenga un sotto tipo di donazione.

▪ **Soggetti**

per la L.441/98:

si deve trattare di ascendenti o discendenti entro il terzo grado "giovani" agricoltori coltivatori diretti o IAP iscritti all'INPS o che vi iscrivano entro 3 anni dal trasferimento oppure "giovani" aspiranti coltivatori diretti o IAP che acquisiscano la qualifica entro 24 mesi dal trasferimento iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Per il comma 78:

si deve trattare di discendenti, senza limitazioni di grado e di età;

l'agevolazione non è applicabile al trasferimento da discendente ad ascendente

▪ **oggetto del trasferimento**

per la L.441/98:

beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all' attività aziendale agricola

per il comma 78

aziende o rami di esse, quote sociali e azioni, *senza limitazioni al settore agricolo*

▪ trattamento tributario e condizioni di applicabilità

per la L.441/98:

il trasferimento è esente

- dall'imposta sulle successioni e donazioni,
- dalle imposte catastali,
- dall'imposta di bollo [e dall'INVIM]

ed è assoggettato

- ad imposta ipotecaria in misura fissa;

l'acquirente si deve obbligare a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici (oggetto del trasferimento) per almeno sei (6) anni; nella prescrizione dell'obbligo non compaiono più riferimenti ai *beni costituenti l'azienda*.

per il comma 78

il trasferimento è esente da imposta di successione e donazione

è assoggettato ad imposte ipotecaria e catastale sugli immobili in misura proporzionale e ad imposta di bollo

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque (5) anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Non essendo imposto l'obbligo di utilizzazione dei beni, la consistenza aziendale è suscettibile di modificazioni senza conseguenze sull'agevolazione.

In entrambi i casi, l'esenzione comporta la mancata erosione della franchigia.

▪ Decadenze

Solo per il comma 78 il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata

2. Società agricole

La finanziaria si occupa di società agricole ai commi 1093-1096 dell'art.1¹².

¹² **1093.** *Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.*

1094. *Si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25 per cento.*

Di tali commi solo il 1096 entra direttamente in questione per le imposte indirette mentre il 1094 appare meritevole di breve analisi a causa delle sue indirette ricadute sul tema delle imposte sui trasferimenti. Infine, il 1093 verrà toccato soltanto per completare il quadro sistematico (già oggetto di molteplici studi) delle società agricole dopo il Dlgs 99/04.

1. Il comma 1096.

Notevole è la soppressione, stabilita dal comma **1096**, del secondo periodo dell'art. 2 comma 4-bis Dlgs 99/04 (che così recitava: "*In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore*").

La menzionata soppressione **dà la possibilità** - dall'1.1.2007 - al coltivatore diretto che assuma nella *società di coltivazione diretta* funzione "qualificante", **di fruire anche personalmente delle agevolazioni creditizie e tributarie.**

Vengono, così, allineate le posizioni dell' IAP (che non subiva limitazioni personali) e del coltivatore diretto (il quale subiva la limitazione ora soppressa) che svolgano funzione qualificante, rispettivamente per la società IAP (art. 1 comma 3 e art. 2 comma 4 Dlgs 99/04) e per la società di coltivazione diretta (art. 2 comma 4-bis Dlgs 99/04).

2. Il comma 1094.

Pur non riguardando in via immediata le imposte indirette, merita segnalare le novità portate dal comma **1094**, il quale considera imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, così introducendo un ulteriore figura di imprenditore agricolo che non si occupa di ciclo biologico e che non ha bisogno del fondo (nonostante l'art. 2135 c.c. continui a prevedere che sia "*imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse*") e che si aggiunge alle già individuate eccezioni

- delle cooperative e loro consorzi che forniscono servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali (che, pur non svolgendo attività di agricoltura in senso tecnico, sono *equiparati agli imprenditori agricoli* dall' art. 8 Dlgs 227/'01);
- delle *cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi* che sono considerati imprenditori agricoli quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico (art.1 comma 2 Dlgs 228/'01)¹³.

1095. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, sono dettate le modalità applicative del comma 1093.

1096. All'articolo 2, comma 4-bis, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, il secondo periodo è soppresso.

¹³ Petteruti, Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo, cit., pag. 202.

L' estensione del campo di applicazione dell'impresa agricola determinato dalla disposizione in esame causa anche un potenziale **ampliamento dei soggetti che possono accedere ai trattamenti fiscali agevolati per i trasferimenti di immobili.**

Infatti, utilizzando quanto già affermato in altra sede¹⁴ circa l'ambito di applicazione della figura dell'Imprenditore agricolo professionale (e cioè che possa essere IAP anche l'imprenditore "agricolo per equiparazione") se ne può ricavare che le società agricole in questione possono accedere anche alla qualifica IAP ed alle relative agevolazioni tributarie (e creditizie), *come meglio si vedrà in seguito.*

Requisiti soggettivi

Tali società devono essere costituite da imprenditori agricoli.

Nonostante l'utilizzazione di termini con preciso valore nella semantica giuridica (*costituite da imprenditori agricoli* vuol dire che gli imprenditori agricoli devono esserne i soli soci fondatori), il significato più probabile di tale prescrizione sembra essere che la società debba avere soci tutti in possesso di qualifica di imprenditore agricolo. Ciò, a differenza di quelle *agricole* disciplinate dal Dlgs 99/04 (la cui qualifica di società agricola discende dall'esclusività dell' oggetto agricolo e la cui connotazione come IAP richiede un socio o un amministratore IAP).

Non si deve però trascurare l'altra possibile lettura, strettamente aderente alla lettera, secondo la quale basterebbe la *costituzione ad opera di imprenditori agricoli*, senza che rilevi l'ingresso postumo di altri soggetti nella compagine; tale soluzione, però, andrebbe a spezzare il nesso tra soci (produttori) e prodotti agricoli (ceduti alla società) che pare emergere dall'ultima parte del comma 1094.

Il campo di applicazione di tale tipologia di **imprenditore agricolo-società** è espressamente limitato alle seguenti tipologie:

Società semplice, Società in nome collettivo, Società in accomandita semplice, Società a responsabilità limitata.

Rimangono fuori S.P.A., S.A.P.A. e COOPERATIVE .

Le società in questione devono **esercitare esclusivamente** le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.

Diversamente dal Dlgs 99/04, qui non è pretesa una esclusività di oggetto, bensì una esclusività di attività.

Pertanto, potrebbe ipotizzarsi l'accesso allo specifico metodo di calcolo del reddito anche in presenza di un oggetto sociale più ampio, purché l'effettiva attività sia limitata *alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci* imprenditori agricoli.

Qualora la società voglia conseguire la qualifica IAP, si pone il problema del coordinamento dei due "sistemi".

Tale questione, già emersa in sede di analisi di compatibilità della figura IAP con soggetti diversi dalle società¹⁵, porta ad una armonizzazione nei limiti di compatibilità,

¹⁴ Petteruti, Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo, cit., pag. 208.

¹⁵ cfr. Relazione al Convegno su Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili, Roma 22-23 settembre 2006

in modo che l'accesso delle società in parola allo status di IAP sia ammesso nel rispetto dei criteri valevoli per l'IAP-società, precipui l'esclusività dell'oggetto sociale e la presenza di un soggetto qualificante IAP.

3. Il comma 1093

Infine, un accenno alle società agricole di persone cui il comma 1093 consente **l'opzione per l'imposizione sui redditi in base al reddito agrario.**

Il regime opzionale è consentito alle società agricole

- ⇒ di persone,
- ⇒ a responsabilità limitata e
- ⇒ cooperative.

In merito alla nozione di società agricola, il comma 1093 rinvia al Dlgs 99/04. Quali sono, allora, le società che possono fruire del regime opzionale?

Esse sono le società semplici, in nome collettivo (regolari e irregolari), in accomandita semplice, a responsabilità limitata e cooperative, che abbiano oggetto sociale esclusivamente agricolo.

Per esercitare l'opzione non occorre il requisito IAP.

Qualora si tratti di **società di coltivazione diretta**, non vi sono particolari differenze, dal momento che queste società devono comunque essere società agricole.

Si segnala, però, che il comma 4-bis dell'art. 2 Dlgs 99/04 (cui il comma 1093 si riferisce testualmente) mentre asserisce che possano essere di "*coltivazione diretta*" le società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto e le società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, quando parla delle società cooperative non specifica più che debbano essere agricole ("*nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto*").

Non rileva, per l'opzione in esame, che il soggetto qualificante sia iscritto o meno nella gestione previdenziale.

Infatti, queste società possono beneficiare dell'opzione in parola non perché *società di coltivazione diretta con soggetto qualificante iscritto all'INPS*, bensì per il solo fatto di essere *società agricole* (e cioè società con oggetto esclusivamente agricolo).

Prospetto riepilogativo dei trattamenti tributari per gli atti di trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze

A) TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROSO

IMPRENDITORE agricolo NON professionale o SOCIETÀ AGRICOLA NON munita di requisito IAP	nessun trattamento di favore	imposta di registro 15% imposta ipotecaria 2% imposta catastale 1% imposta di bollo dovuta.
---	---------------------------------	--

IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (IAP), persona fisica o società agricola, che abbia già i requisiti, ma non si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS,	art.1 nota I Tariffa Parte Prima T.U.R.:	imposta di registro 8% imposta ipotecaria 2% imposta catastale 1% imposta di bollo dovuta.
	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente
IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (IAP), persona fisica o società agricola, con iscrizione INPS	art.1 nota I Tariffa Parte Prima T.U.R.:	imposta di registro 8% imposta ipotecaria 2% imposta catastale 1% imposta di bollo dovuta
	Piccola proprietà contadina	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale 1% imposta di bollo esente
	TERRITORI MONTANI art.9 DPR 601/73	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale esente imposta di bollo esente
	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente

ASPIRANTE IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (IAP), persona fisica o società agricola, che si riserva di conseguire i requisiti IAP ex art. 1 comma 5-ter Dlgs 99/04, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente, si iscriva all'INPS e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regione) risulti in possesso dei requisiti,	art.1 nota I Tariffa Parte Prima T.U.R.:	imposta di registro 8% imposta ipotecaria 2% imposta catastale 1% imposta di bollo dovuta.
	Piccola proprietà contadina	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale 1% imposta di bollo esente
	TERRITORI MONTANI art.9 DPR 601/73	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale esente imposta di bollo esente

	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente
--	------------------------------------	--

<u>SOCIETÀ DI COLTIVAZIONE DIRETTA</u> , <i>con soggetto qualificante iscritto all'INPS</i>	Piccola proprietà contadina	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale 1% imposta di bollo non dovuta.
	TERRITORI MONTANI art.9 DPR 601/73	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale esente imposta di bollo esente
	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente

<u>COLTIVATORE DIRETTO</u>	Piccola proprietà contadina	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale 1% imposta di bollo esente
	TERRITORI MONTANI art.9 DPR 601/73	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale esente imposta di bollo esente
	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente

<u>GIOVANI AGRICOLTORI</u> <i>coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli professionali, che hanno età non superiore a quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento; giovani che hanno età non superiore a quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di</i>	art.1 nota I Tariffa Parte Prima T.U.R:	imposta di registro 6% imposta ipotecaria 2% imposta catastale 1% imposta di bollo dovuta
	Piccola proprietà contadina	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale 1% imposta di bollo esente

imprenditore agricolo professionale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.	TERRITORI MONTANI art.9 DPR 601/73	imposta di registro fissa imposta ipotecaria fissa imposta catastale esente imposta di bollo esente
	Compendio unico montano e generale	imposta di registro esente imposta ipotecaria esente imposta catastale esente imposta di bollo esente

A) TRASFERIMENTI A TITOLO DI DONAZIONE

Soggetto acquirente	Oggetto della donazione	AGEVOLAZIONE
COLTIVATORE DIRETTO	TERRENO AGRICOLO	a) <u>Riduzione</u> di imposta di donazione art. 25 comma 3 TU Successioni ipotecaria e catastale senza agevolazioni
		b) Agevolazioni per il Compendio unico: Esenzione da tutte le imposte (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo) Art.7 Dlgs 99/04 Art. 5-bis L. 97/94
		c) Agevolazioni per i territori montani* Art.9 DPR 610/73 * secondo Ris. n. 300997 del 5 gennaio 1988 Dir. TT.AA l'agevolazione per i territori montani in caso di donazione di terreni agricoli è applicabile solo se oggetto della donazione sono i <i>boschi</i> .
	AZIENDA AGRICOLA	a) Esenzione da imposta di successione e donazione ex art.1 comma 78 art.1 L.296/06 <u>ipotecaria, catastale e bollo senza agevolazioni</u>
		b) Riduzione di imposta per territori montani art. 25 comma 4-bis TU successioni <u>ipotecaria, catastale e bollo senza agevolazione</u>
		c) Agevolazioni per il Compendio unico ove l'azienda comprenda solo immobili: Esenzione da tutte le imposte (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo) Art.7 Dlgs 99/04 Art. 5-bis L. 97/94
IAP	TERRENO AGRICOLO	Agevolazioni per il Compendio unico: Esenzione da tutte le imposte (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo) Art.7 Dlgs 99/04 Art. 5-bis L. 97/94
	AZIENDA AGRICOLA	a) Esenzione da imposta di donazione ex art.1 comma 78 art.1 L.296/06 <u>ipotecaria, catastale e bollo senza agevolazioni</u>

		<p>b) Agevolazioni per il Compendio unico ove l'azienda comprenda solo immobili:</p> <p>Esenzione da tutte le imposte (esenzione da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo)</p> <p>c) Riduzione di imposta DI DONAZIONE per territori montani art. 25 comma 4-bis TU successioni</p> <p>Ipotecaria, Catastale e Bollo senza agevolazioni</p>
<p>GIOVANE IMPRENDITORE AGRICOLO coltivatore diretto o IAP</p>	<p>TERRENO AGRICOLO</p> <p>facente parte di azienda e trasferito a discendente o ascendente</p>	<p>ESENZIONE da imposta di donazione catastale di bollo</p> <p>Ipotecaria fissa L.441/98 art.14</p>
	<p>Azienda Trasferita a discendente</p>	<p>Esenzione da imposta di donazione ex art.1 comma 78 art.1 L.296/06</p> <p>ipotecaria e catastale senza agevolazioni nessuna esenzione riguardo all'imposta di bollo</p>