

Studio n. 67/2005/T

**Imprenditore agricolo professionale e società agricole
dopo il d.lgs 27 maggio 2005 n. 101.**

Aspetti tributari

Approvato dalla Commissione studi tributari il 22 luglio 2005.

1. Generalità

A poco più di un anno dall'entrata in vigore del Dlgs n. 99/2004, il legislatore delegato, utilizzando il maggior termine accordatogli con la legge n. 186 del 2004, torna sull'argomento con un nuovo decreto legislativo datato 27 maggio 2005, n. 101, (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 15 giugno 2005 n. 137), entrato in vigore il 30 giugno 2005, con cui introduce sia novità assolute, sia modifiche al precedente testo.

In sede di prima analisi del Dlgs 99/2004 ⁽¹⁾ sono stati esaminati i vari aspetti di carattere tributario riguardanti l'imprenditore agricolo professionale, le società agricole ed il compendio unico. La prassi applicativa ha poi sottolineato talune problematiche abbisognevole di ulteriore trattazione e, partitamente, quelle concernenti il possesso dei requisiti rispetto al momento dell'acquisto, l'applicabilità delle condizioni, dei requisiti e delle scadenze previsti dalla normativa sulla piccola proprietà contadina, l'applicabilità alla società agricola IAP del requisito di iscrizione all'INPS, la conseguibilità successivamente all'acquisto del requisito di società agricola IAP, le conseguenze per la società di agricoltori dello scioglimento del rapporto con il soggetto qualificante, l'individuazione dei regimi fiscali applicabili all'IAP in conseguenza del rinvio a quelli del coltivatore diretto, questioni alla soluzione di molte delle quali pare contribuire in modo determinante il decreto correttivo 101/2005.

2. Le figure notevoli, dopo il Dlgs 101/2005

Nell'ambito degli esercenti l'attività agricola si individuano, come figure notevoli del sistema post Dlgs 101/2005, *l'imprenditore agricolo professionale (persona fisica o società agricola)* ⁽²⁾ e *le società di coltivazione diretta*.

Riguardo al primo, occorre sottolineare ulteriormente il suo rapporto con l'abrogata figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale: pur essendo assolutamente chiaro che l'IAP sostituisce *in toto* l'imprenditore agricolo a titolo principale, non è inutile ribadire che restano fermi tutti i trattamenti tributari già previsti per il medesimo imprenditore agricolo a titolo principale, ora riservati all'IAP.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 12 della L. 153 del 1975 non rende inapplicabile il comma 3 dell'art. 1 Tariffa parte prima T.U. Registro, come pure si è adombrato facendo leva sulla mancanza della norma richiamata. Infatti, a prescindere dalla natura del rinvio ⁽³⁾, il legislatore delegato non si è limitato ad abrogare l'art. 12 L.153/'75 ma, *prima* di disporre l'abrogazione, ha stabilito che qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale "come definito nel presente articolo". Conseguentemente, il comma 3 dell'art. 1 Tariffa parte I T.U. Registro deve leggersi ora come se fosse così formulato:

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali o di associazioni o società cooperative di cui all'articolo 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153: 15%.

Riguardo alle seconde (le società di coltivazione diretta), la loro analisi richiede la preventiva individuazione della nozione di *coltivatore diretto*.

Si deve quindi ricordare che il codice civile si riferisce proprio ad esso allorché definisce il *piccolo imprenditore*, accomunandolo agli altri soggetti che svolgono un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia. Quindi, il coltivatore diretto è un imprenditore agricolo e, più precisamente, un piccolo imprenditore agricolo.

Pur in presenza di tale norma definitoria generale, la legislazione speciale fornisce anche nozioni particolari di coltivatore diretto, come accade in tema di disposizioni per lo sviluppo della proprietà coltivatrice (art. 31 L. 590/'65) ⁽⁴⁾ o di affitto di fondi rustici (art. 6 L.203 del 1982). Secondo la giurisprudenza, la definizione della legge 590/'65, non richiamando in alcun modo la disciplina del piccolo imprenditore, si riferisce sia all'*agricoltore imprenditore*, sia all'*agricoltore che non coltivi per destinare al mercato*; e poiché la definizione vale ai fini dell'intera legge 590/'65 (che prevede anche la prelazione agraria), ne ricava che i diritti di prelazione e riscatto spettano al coltivatore diretto indipendentemente dalla sua qualifica di imprenditore ⁽⁵⁾. Anche

rispetto alla prelazione del confinante la giurisprudenza mostra di preferire la medesima soluzione ⁽⁶⁾ (senza chiarire se si tratti di applicazione analogica) ed altrettanto fa a proposito dei rapporti agrari ex L. 203/82 ⁽⁷⁾. Per contro, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la normativa in materia di sviluppo della proprietà coltivatrice abbia il fine di assicurare il consolidamento *dell'impresa coltivatrice familiare*, come risulta dalla relazione parlamentare di maggioranza al disegno di legge divenuto legge 26.5.1965 n. 590, menzionata nel testo della sentenza del Giudice delle leggi ⁽⁸⁾.

Per completezza, occorre un riferimento all'impresa familiare in agricoltura, cui va attribuita, secondo l'opinione prevalente, una natura diversa da quella dell'impresa familiare in generale, in conseguenza della quale vengono in rilievo non il solo "titolare" ma tutti i collaboratori come coimprenditori e come titolari della prelazione agraria ⁽⁹⁾.

Venendo al problema che ci riguarda, è da segnalare che, nell'ambito dei provvedimenti in commento, non risulta ambiguo il riferimento al coltivatore diretto almeno a proposito delle società titolari del diritto di prelazione agraria, poiché l'art. 2 comma 3 Dlgs 99/2004 prevede che <<L'esercizio ⁽¹⁰⁾ del diritto di prelazione o di riscatto spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto *come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile.*>>

E' chiaro, in questo contesto, che il coltivatore diretto cui si riferisce il legislatore è il *piccolo imprenditore* definito dall'art. 2083 c.c..

Per quanto concerne le società di coltivazione diretta cui il Dlgs 101/2005 accorda le stesse agevolazioni "riconosciute" alla società IAP, non sembra esservi motivo per discostarsi dalla stessa linea, perché, trattandosi di società, e quindi di attività d'impresa collettiva, sarebbe incongrua l'estensione del requisito dalla persona fisica alla società ove il soggetto qualificante non fosse a sua volta imprenditore.

In conclusione, pare potersi asserire che la società di coltivazione diretta beneficia delle agevolazioni se il soggetto qualificante è munito della qualifica di *coltivatore diretto imprenditore*.

3. L' imprenditore agricolo professionale. Aspetti tributari

3.1 L'iscrizione INPS

Si ricorda che comma 4 art. 1 Dlgs 99/04 ha stabilito che all'IAP iscritto all'INPS <<*sono*

altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. >>

Tale previsione ha subito fatto sorgere il problema della necessità o meno dell'iscrizione all'INPS anche per le società agricole IAP, poiché l'articolo 1 del Dlgs 99 è stato formulato in modo da apparire una disciplina di carattere generale dell'IAP, come tale applicabile ad ogni IAP, sia persona fisica, sia società; tanto più che per le società agricole di coltivazione diretta, disciplinate all'articolo 2 comma 3, è previsto anche il riconoscimento delle agevolazioni *previdenziali ed assistenziali* vigenti per i coltivatori diretti persone fisiche.

Il decreto correttivo si è fatto carico della problematica, modificando l'articolo 1 (ma non l'articolo 2 comma 3) e stabilendo che quell'iscrizione all'INPS è richiesta per l'IAP *persona fisica*.

Nonostante tale opportuna ed utile precisazione, che non ha valore di interpretazione autentica ma di normale modifica, deve segnalarsi come, dal punto di vista letterale, la questione potrebbe continuare a porsi, poiché l'articolo 1 comma 5-ter (di nuova introduzione) continua a far riferimento testuale a "*società che pur non in possesso dei requisiti ... abbia presentato istanza di riconoscimento ... nonché si sia iscritta all'apposita gestione dell'INPS*".

Come si vedrà meglio in seguito, pur apparendo matura l'equivalenza *iscrizione di soggetto qualificante=iscrizione della società*, l'inquadramento previdenziale in parola sembra condizionare *in ogni caso* anche la fruibilità del regime agevolato PPC da parte di società.

3.2 L'attività ed il reddito da lavoro

Nel primo provvedimento del 2004, il legislatore, appena dopo la definizione dei requisiti reddituali, si è preoccupato di stabilire quale sia il reddito qualificante, espungendo espressamente dal computo del "reddito globale da lavoro" le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo.

Dal momento che per l'agricoltore persona fisica o società semplice vale il criterio del reddito catastale, è evidente l'inadeguatezza del calcolo che faccia riferimento a tale dato reddituale, per cui le Regioni adottano vari correttivi, tra cui prendere a base il valore IRAP rettificato, e cioè quello rettificato aggiungendo le contribuzioni PAC e togliendo il costo del personale.

Il Dlgs correttivo n. 101/2005 aggiunge che anche l'attività svolta come soci o come

amministratori è idonea a far conseguire la qualifica; correlativamente non esclude più dal computo del reddito globale di lavoro le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche *in società*.

3.3. Le agevolazioni richiamate

Occorre chiedersi *quale valore sistematico abbia il c.d. riconoscimento delle agevolazioni tributarie e creditizie*.

Innanzitutto va sottolineato che la disposizione portante l'estensione all'IAP dei trattamenti tributari riguardanti il coltivatore diretto non contiene un rinvio generico ma richiama esclusivamente quelli qualificabili *agevolazioni*.

Ciò costringe a qualificare di volta in volta se un certo trattamento tributario sia o meno una *agevolazione in senso tecnico*, operazione che chiama in campo uno dei problemi più complicati che si pongano nel diritto tributario ⁽¹¹⁾ e la cui ineludibile soluzione porta a valorizzare, più che in passato, i dati testuali e l'insegnamento giurisprudenziale.

Esemplificando, in materia di trattamento tributario per la PPC soccorrono gli elementi letterali (art. 9 Dlgs 114/'48; art. 25 L. 590/'65; L. 604/'54; art. 28 L. 454/'61) e la giurisprudenza (alla quale non pare dubbio che esso sia qualificabile *agevolazione* ⁽¹²⁾); per quello riguardante i territori montani, *ex art. 9 DPR 601 del 1973*, la sua natura agevolativa pare doversi ricavare proprio dalla collocazione della disposizione nel testo legislativo riguardante le agevolazioni tributarie.

Si deve poi chiarire se il "riconoscimento" valga come *rinvio mobile* o come attribuzione di un trattamento a regime che prescindendo dalle sorti di quello concesso ai coltivatori diretti.

Secondo la dottrina delle fonti, il rinvio può essere *fisso* o *mobile* ed è *fisso* allorché oggetto di rinvio è una *disposizione* (o una serie di disposizioni) in vigore in quel momento, determinata una volta per tutte, sicché la fattispecie regolata resta disciplinata da quella disposizione anche se per avventura essa dovesse essere abrogata o sostituita, mentre è *mobile* se oggetto di rinvio è un'altra *fonte*, sicché la fattispecie risulterà mutevolmente regolata dalle norme che saranno dettate da tale fonte (nel senso che mutando le norme di quella fonte, muti anche la disciplina della fattispecie in esame) ⁽¹³⁾.

Nel caso di specie, pare debba propendersi per la natura di rinvio *mobile*, mancando il richiamo di *una specifica disposizione* e facendosi, invece, riferimento alla *normativa vigente* (anche se *vigente* può significare *attualmente vigente* oppure *di volta in volta vigente*), la quale ha

una durata limitata nel tempo sia per quanto riguarda le agevolazioni in tema di imposte indirette, sia per quanto riguarda le agevolazioni creditizie.

Quand'anche si volesse sostenerne la natura di rinvio *fisso*, cambierebbe però solo il profilo della durata, senza che risultino risolte le altre questioni che si agitano e cioè quelle dell'applicabilità all'IAP iscritto all'INPS delle condizioni e delle scadenze stabilite per fruire delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della "piccola proprietà contadina" (d'ora innanzi PPC).

Occorre quindi tentare di sciogliere questo nodo.

Secondo i primi commenti ⁽¹⁴⁾, non vi sarebbe ragione di escludere l'applicabilità di condizioni e scadenze stabilite dalla L. 604/54 e dalla L. 590/65 modificata dal Dlgs 228/01, con la precisazione che sarebbe comunque necessario un adattamento di quelle regole alle specificità dell'IAP.

Ma, posto che debba applicarsi tutta la disciplina PPC ⁽¹⁵⁾, perché ed in che limiti si dovrebbe procedere ad un adattamento?

Quanto alla prima regola, stabilita per la PPC, del *rapporto superficie/forza lavoro della famiglia*, l'adattamento, con un conseguente lavoro interpretativo di scomposizione della fattispecie agevolata per espungerne alcune parti, è imposto da una sua totale incompatibilità con la diversa natura del soggetto IAP, per il quale si prescinde dalla prevalenza del lavoro proprio e dei componenti la famiglia di cui all'art. 2083 c.c..

Quanto alle due regole della mancata alienazione nel biennio precedente e della decadenza per mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio, sono state sostenute sia la soluzione della applicabilità, sia quella della inapplicabilità all'IAP, invocandosi per l'una la mancanza di indici o caratteri contrari e per l'altra l'incompatibilità di tali restrittive regole con il *favor* per l'impresa agricola e per la *dimensione dinamica dell'attività diretta a produrre per il mercato*, di cui è spia proprio l'estensione a tutti gli IAP di quei trattamenti agevolati. Inoltre, la previsione di una specifica decadenza per perdita di requisiti nel quinquennio potrebbe far pensare ad un autonomo regime della decadenza relativamente all'IAP e alla società di coltivazione diretta, con possibile non cumulabilità delle une (quelle della PPC) e dell'altra (quella specifica dell'IAP e delle società di coltivazione diretta).

Riguardo alla decadenza, la relativa previsione pare talmente datata da risultare pressoché incompatibile con il sistema che deriva dalle norme in commento. Basti pensare alle fattispecie, non ipotizzabili all'epoca della formulazione di quella regola, delle trasformazioni eterogenee e della scissione parziale per percepirne la valenza attenuata che essa può avere nell'assicurare la

perpetuazione di una determinata impresa. Ma, pur datata ed incapace di abbracciare ogni ipotesi possibile, la regola integra un ben definito sistema di tutele e se, di fronte ad esso, il legislatore, anzi che scegliere la via netta e chiara della concessione di un trattamento tributario nuovo di zecca, ha preferito rinviare a quello del coltivatore diretto, non sembra potersi escludere con sicurezza che la decadenza in parola venga in rilievo come normale controbilanciamento del correlativo beneficio. Quanto all'esistenza della specifica decadenza per perdita del requisito IAP (art.1 comma 4) o del requisito di società di coltivatore diretti (art. 2 comma 4-*bis* ultimo periodo) essa è di carattere generale e non riguarda le sole agevolazioni PPC, e perciò non appare assorbente di ogni altra comminatoria. Infine, non ritenendo applicabile la decadenza comminata dalla normativa sulla PPC si creerebbe una disparità tra persona fisica e soggetto diverso dalla persona fisica, ancor più marcata ed ingiustificata in riferimento alla società di coltivazione diretta.

Gioca un ruolo in parte contrario agli argomenti fin qui evocati la previsione, introdotta dal Dlgs 228/2001 e calibrata sulla famiglia coltivatrice, secondo cui *“non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo....., ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo”* (16).

Tutto quanto sopra considerato, la decadenza per mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio non può ritenersi sicuramente incompatibile con l'acquisto agevolato da parte dell'IAP o della società di coltivazione diretta.

Per quanto attiene alla condizione della mancata vendita nel biennio precedente deve evidenziarsi che essa si colloca in un contesto di previsioni ancora calibrate sull'attività di coltivazione diretta ed appare, perciò, inadeguata alle imprese di maggior respiro prese in considerazione dalle disposizioni in commento. Tale incompatibilità emerge in misura ancor più marcata avendo presente l'eccezione stabilita dall'ultima parte del n. 3) dell'art. 2 L. 604/1954, ove si fa riferimento alla formazione di organiche aziende agricole familiari.

Circa la decadenza introdotta dal decreto correttivo per la perdita dei requisiti *tempo-reddito-competenze professionali*, nei cinque anni dall'acquisto agevolato da parte dell'IAP persona fisica o società, si rileva che nessun riferimento è fatto all'iscrizione nella gestione INPS, che pare avere, pertanto, una rilevanza solo *istantanea*, limitata al momento dell'acquisto.

Diversamente, per le società di coltivazione diretta vale il disposto dell'art. 2 comma 4-*bis*, che include anche l'iscrizione INPS tra i requisiti la cui perdita comporta decadenza.

Passiamo ora ai rapporti tra trattamento tributario e requisiti soggettivi dell'IAP.

Come è risaputo, nel T.U. Registro il requisito di *imprenditore agricolo a titolo principale*

(ora IAP) non è richiesto sin dal momento dell'acquisto con aliquota "agevolata", ma può conseguirsi nel triennio successivo.

In relazione a detta regola si è subito chiesto se fosse *possibile per l'IAP conseguire successivamente all'acquisto anche il requisito previdenziale* che consente l'ottenimento del più favorevole trattamento per la c.d. Piccola Proprietà Contadina (PPC).

La risposta, sulla base del Dlgs 99/04 prima versione, è parsa negativa, perché il trattamento PPC a favore dell'IAP è stato subordinato anche all'iscrizione INPS, senza nessuna apertura al conseguimento postumo dei requisiti.

Con il Dlgs 101/2005 il sistema espone nuovi elementi interpretativi.

Il nuovo comma 5-ter dell'art. 1 stabilisce, infatti, che le disposizioni relative all'IAP si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, non avendo i requisiti di cui ai commi 1 e 3, e cioè non ancora titolati per capacità, reddito e tempo o non ancora aventi il socio o l'amministratore IAP, si limitino a chiedere il riconoscimento alla Regione ed entro i successivi 24 mesi risultino in possesso dei detti requisiti, *purché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS*.

Deriva da questa nuova previsione la testuale ottenibilità postuma del requisito IAP e la fruibilità del trattamento PPC in pendenza dell'ottenimento, *purché il richiedente si sia iscritto all'apposita gestione INPS*.

Per come è formulato il comma 5-ter, sembra conseguibile *ex post solo la qualifica e non l'iscrizione INPS*, dal momento che il riferimento è ai requisiti di cui ai commi 1 e 3, mentre l'iscrizione INPS è prevista dal comma 4.

Se è così:

- il richiedente persona fisica *deve già essere imprenditore agricolo* (altrimenti non potrebbe iscriversi alla apposita gestione INPS) e deve essere privo *solo dei requisiti aggiuntivi* (competenze, reddito, tempo di lavoro);
- la società IAP deve avere sin dal momento della richiesta del beneficio un socio "qualificante" iscritto all'INPS, sia pur non munito dell'aggiuntiva qualifica IAP ma relativamente al quale si faccia riserva di conseguire la qualifica IAP;
- la società di coltivazione diretta deve avere sin dal momento della richiesta del beneficio un coltivatore diretto qualificante iscritto all'INPS.

Per quanto riguarda le *società di coltivazione diretta*, il regime loro applicabile (salvo quello della decadenza) coincide con quello delle società agricole IAP, a causa del rinvio contenuto nell'articolo 2 comma 4-bis, ma è da notare che l'art. 2 comma 4-bis è ancor più chiaro nel richiedere l'iscrizione all'INPS al soggetto qualificante *persona fisica*.

Si deve ora stabilire se l'IAP, persona fisica o società, così come la società di coltivazione diretta, che chiedi il trattamento PPC debba *produrre all'Agenzia delle Entrate* ⁽¹⁷⁾ *il certificato*, definitivo o provvisorio, ordinariamente richiesto per fruire del trattamento agevolato PPC e che ha la funzione di certificare *a) l'attività di manuale coltivazione, b) l'idoneità del fondo alienato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina in rapporto alla forza lavoro della famiglia e c) la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro* ⁽¹⁸⁾.

In proposito, una volta esclusa l'applicabilità delle "condizioni" suddette in dipendenza di quanto sopra detto, viene meno la stessa funzione della certificazione, che non è, perciò, necessaria.

Quand'anche si volesse ritenere applicabile la "condizione" della mancata alienazione nel biennio precedente (le altre della manuale coltivazione e della proporzione tra superficie e forza-lavoro familiare sono oggettivamente incompatibili con la materia in esame), tale certificato verrebbe ad attestare un dato ricavabile da atti a conoscenza dell'Amministrazione, con conseguente applicabilità dell'art. 6 del Dlgs n. 212 del 2000 e conserverebbe un residuo campo d'applicazione per le sole ipotesi eccezionali in cui la parte richiedente intendesse avvalersi della deroga prevista dall'art. 2 n. 3) ultima parte della L. 604/'54 (nel qual caso, a fronte della normale non necessità, vi sarebbe l'onere di produrlo).

Deve conseguenzialmente asserirsi che *non siano necessari né il certificato definitivo, né l'attestato provvisorio*.

Poiché le condizioni ed i requisiti che determinano il regime fiscale applicabile devono risultare dall'atto sottoposto alla registrazione e dai relativi documenti integrativi, una accorta tecnica redazionale farà risultare gli elementi caratterizzanti la fattispecie agevolata, tra cui qualifiche ed iscrizioni dei soggetti.

La competenza ad accertare i requisiti soggettivi (diversi dall'iscrizione INPS) è della Regione ed appare intangibile anche riguardo alla decadenza per perdita dei requisiti nel quinquennio, per cui deve escludersi che essa possa pronunziarsi sulla base di accertamenti in merito eseguiti autonomamente dall'Agenzia delle Entrate.

4. Società agricole

Passando alle società, oltre alla *società agricola*, alla *società agricola IAP*, alla *società agricola con più della metà dei soci coltivatori diretti*, entra in scena, come già più volte accennato, anche la *società agricola con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto*.

Si ricorda che la *società agricola* non è individuata dal legislatore delegato mediante una

definizione ma se ne ricava la nozione per differenza dalla società agricola IAP e dall'implicito riferimento che ad essa fa l'art. 2, rubricato proprio "Società agricole"; pertanto, la *società è agricola quando ha per oggetto esclusivo l'attività agricola*. Allorché una società abbia per oggetto attività agricole e attività di altro tipo non si parla più di "società agricola". Poiché sono agricole anche le attività cosiddette "connesse" ma solo se svolte congiuntamente a quelle principali, lo svolgimento delle sole "connesse" disgiunte dalla produzione propria o la prestazione di servizi senza prevalenza di attrezzature e risorse proprie fa trasmigrare l'attività in quelle commerciali. L'esclusività dell'oggetto non riguarda, secondo le regole generali, le cosiddette attività strumentali, che non connotano l'oggetto sociale.

Tanto riepilogato, si può mettere da parte la società agricola senza connotazioni aggiuntive, cui non spettano regimi particolari (ma che pure è assoggettata all'aggiornamento della ragione o denominazione sociale) ed esaminare gli altri tre tipi, per vagliarne le novità di trattamento.

5. La società agricola IAP

La società IAP, dopo il decreto correttivo, ha le seguenti connotazioni:

- l'oggetto sociale deve prevedere l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- nel caso di società di persone, almeno un socio deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- nel caso di società di capitali o cooperative, almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; nelle cooperative l'amministratore IAP deve essere anche socio.
- la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata ⁽¹⁹⁾ da parte dell'*amministratore* ad una sola società;
- nessun limite è posto alla partecipazione come *socio* di altre società di persone;
- nessuna precisazione circa il ruolo della persona fisica IAP è stata fatta dal legislatore per le società consortili, le quali seguono la regola del tipo sociale specificamente adattato allo scopo consortile.

Rispetto all'originario Dlgs 99/04 i cambiamenti portati dal decreto correttivo riguardano:

- le cooperative, qualificate IAP da almeno un amministratore socio e non da un quinto dei soci;

- le società di capitali e cooperative, nelle quali la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'*amministratore* ad una sola società.

Per la società agricola è stabilito che la *ragione o la denominazione deve contenere l'indicazione di "società agricola"*; nel precedente commento ⁽²⁰⁾ è stato esaminata la valenza di detta indicazione e si è concluso nel senso di *non accordare al rispetto della regola alcun ruolo in tema di fruibilità di agevolazioni*.

In sintesi, il menzionato risultato interpretativo è stato raggiunto osservando preliminarmente che, per le società preesistenti, si parla, nell'articolo 2, comma 2, di "*possesso dei requisiti di cui al presente articolo*"; quindi i requisiti devono preesistere e l'oggetto deve già essere esclusivo alla data del 7 maggio 2004; ergo, *l'oggetto esclusivamente agricolo è sufficiente a qualificare la società come "agricola"*. Inoltre, per l'inserimento della dizione "società agricola" non è stabilito alcun termine temporale per l'adeguamento dello statuto e/o del contratto sociale, per cui si tratterebbe di un obbligo non sanzionabile; a volergli attribuire natura di onere, bisognerebbe dimostrare che la società non "diventi" agricola fino a quando non formi nel modo appropriato la ragione o denominazione. Anche qui, l'impedimento al raggiungimento del risultato, tipico dell'onere, non troverebbe giustificazione, non potendosi precludere alla società l'attività agricola, né altro.

Pur trattandosi di questione che riguarda anche le società che non fruiscono di trattamenti tributari agevolati, il regime delle agevolazioni dà un rilevante contributo alla soluzione, sia perché l'articolo 2 comma 4 le accorda richiamandosi al solo art.1 comma 3, sia perché la decadenza è prevista solo in caso di perdita nel quinquennio dei requisiti posti dallo stesso articolo 1 comma 3.

Quindi, posto che la decadenza non è prevista per la successiva modificazione della ragione o denominazione (da cui si elimini la locuzione "società agricola"), vuol dire che tale "requisito" non ha un ruolo decisivo per lo *status* di società agricola.

A quanto pare, non si è ancora posta la sottostante questione dell'utilizzabilità della dicitura "società agricola" nella ragione o denominazione di società che *non abbiano* per oggetto l'esercizio esclusivo di attività agricole, questione cui non sembra debba darsi soluzione negativa. Infatti, anche se per le *società agricole* si può parlare di un obbligo senza sanzione, o di onere, non risulta nessuna esclusiva a loro favore. In altre parole, non pare vietato inserire "società agricola" nella denominazione o ragione di una società che svolga anche altre attività o che, ad esempio, si occupi di prodotti agricoli dal punto di vista solo commerciale. In conclusione, non esiste un divieto da opporre alle società *commerciali non agricole* che, ad esempio, volessero adottare la denominazione "Società agricola Alfa S.R.L.", o "Beta società agricola SRL" o similari.

La *società agricola IAP* vede disciplinato il suo *regime tributario* dall'art. 2 comma 4 Dlgs 99/04, il quale richiama semplicemente l'art. 1 comma 3.

Da questo secco rinvio a taluni è parso possibile argomentare che le agevolazioni PPC spettino alle società agricole indipendentemente dall'iscrizione alla gestione INPS e che solo la perdita dei requisiti previsti dal citato comma 3 dell'articolo 1 abbia rilevanza in materia di decadenza dall'agevolazione PPC.

Secondo quella ricostruzione, il particolare regime di vantaggio troverebbe ragione giustificatrice nel *favor* per le strutture con maggiori potenzialità, quali sono considerate dal legislatore delegato le società di ogni tipo (di persone, di capitali e cooperative).

Gli argomenti contrari a tale ricostruzione, di carattere sistematico, evidenziati nel precedente commento, sono così riassumibili:

- la disciplina data per l'IAP all'articolo 1 del Dlgs 99 è generale e riguarda l'IAP persona fisica e l'IAP società;
- il comma 4 dell'articolo 2 non è superfluo, perché serve, almeno, a chiarire che le agevolazioni spettano ad ogni società agricola e non solo a quelle con la metà dei soci coltivatori diretti.

A tali argomenti di carattere sistematico si opporrebbe ora la precisazione nell'art.1 fatta dal decreto correttivo, con cui si chiarisce che l'IAP che ha bisogno dell'iscrizione all'INPS per ottenere le agevolazioni PPC è l' IAP persona fisica. Ciononostante, a conforto della tesi che accomuna tutti gli IAP, sopraggiunge il menzionato elemento testuale portato dall'art.1 comma 5-ter introdotto dallo stesso Dlgs correttivo: pur volendo trascurare che è ora prescritta l'iscrizione *obbligatoria* dell'IAP persona fisica anche ove socio di società di persone o cooperativa o amministratore di società di capitali ⁽²¹⁾, è stabilito che possano accedere alle agevolazioni PPC anche le società non ancora in possesso dei requisiti di cui al comma 3 art. 1 *che si siano iscritte all'apposita gestione INPS*. Ma se l'iscrizione è richiesta per le società che vogliono conseguire i requisiti IAP posteriormente all'acquisto, *vuol dire che essa occorre per tutte le società IAP*.

L'ultima questione riguardava chi debba iscriversi all'INPS in caso di società agricola: essa si risolve, ora, armonizzando tutti i dati emergenti dalle disposizioni in esame e cioè l'art.1 comma 4 emendato (che precisa che l'iscrizione è richiesta per l'IAP persona fisica), l'art.1 comma 5-bis (che prevede l'iscrizione obbligatoria all'INPS dell'IAP persona fisica, anche ove socio o amministratore), l'art. 1 comma 5-ter (che si riferisce anche alle società che si siano iscritte all'apposita gestione dell'INPS) e l'articolo 2 comma 4-bis (secondo cui le agevolazioni sono riconosciute anche alle società agricole con almeno un coltivatore diretto socio o amministratore iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale).

Da tali dati si argomenta che *l'iscrizione rilevante è quella della persona fisica e, in caso di società, quella della persona fisica "qualificante"* ⁽²²⁾.

6. La società agricola di persone con almeno la metà dei soci aventi qualifica di coltivatori diretti

Questa figura è stata introdotta per allargare la schiera dei soggetti titolari della prelazione agraria. Nella prima versione del Dlgs 99/04, a tali società non è stata accordata nessuna agevolazione in materia *tributaria e creditizia*.

Sopraggiungendo il decreto correttivo, l'art. 2 comma 3 rimane invariato, ma con esso si incrocia la fattispecie della *società agricola con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto*.

Ne risulta una parziale sovrapposibilità delle due previsioni, con la conseguenza che la società agricola di persone con almeno il 50% di soci coltivatori diretti, di cui uno almeno iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, è titolare del diritto di prelazione agraria e beneficia anche delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie.

7. La società agricola di persone con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto

Questa ulteriore figura è introdotta dal decreto correttivo, accordandole un regime che riecheggia quello della società IAP, con una inopinata limitazione alla fruibilità delle agevolazioni da parte del coltivatore diretto socio o amministratore (comma 4-*bis* dell'art.2).

Secondo il comma 4-*bis* menzionato, “Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, nonché alle società agricole di capitali o cooperative con almeno un amministratore coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma entro cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime”.

La tipologia di società in parola mutua dalla società IAP la regola della comunicazione della qualità da parte del socio o dell'amministratore ma, diversamente dalla società IAP, qui non è impedito all'amministratore “qualificante” di partecipare, nella stessa posizione, ad altre società analoghe.

Allorché a possedere il requisito di coltivatore diretto siano più soci o amministratori, pare possibile individuare volontariamente quello che abbia nella società il ruolo “qualificante”, in modo

che gli altri non subiscano la limitazione personale delle agevolazioni, disposta dal nuovo art. 2 comma 4-*bis*.

8. La perdita del soggetto “qualificante”

Per le società IAP, che ripetono da una persona fisica la qualifica e che siano esposte a decadenza da trattamenti di favore allorché vengano meno i requisiti che consentano di fruirne, si pone il problema delle conseguenze dello scioglimento del rapporto con il soggetto “qualificante” o della perdita da parte sua dei requisiti richiesti ⁽²³⁾.

Per quanto riguarda le società con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto, lo stesso problema si pone per lo scioglimento del rapporto con il coltivatore diretto qualificante o di sua perdita della qualifica di coltivatore diretto.

La normativa in esame non sembrerebbe consentire deroghe e parrebbe comminare la decadenza in ogni caso di perdita dei requisiti personali, nel quinquennio dall’applicazione delle agevolazioni a favore della società.

In proposito, poiché il decreto legislativo tace, l’interprete deve ricavare *aliunde* la soluzione attingendo, innanzi tutto, alle conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza e dalla prassi ministeriale.

Sia la giurisprudenza, sia la prassi hanno condivisibilmente messo in campo la *ratio*, per escludere la decadenza, in presenza di *fatti involontari* e cioè di fatti non imputabili al soggetto che beneficia dell’agevolazione: in tema di PPC, i giudici hanno escluso che l’evento morte o il trasferimento coattivo comportino la decadenza dall’agevolazione PPC stabilita per la mancata coltivazione ⁽²⁴⁾. In tema di agevolazione “prima casa”, l’Agenzia delle Entrate, con Ris. n. 35/E del 1° febbraio 2002, ha escluso la decadenza per mancato trasferimento della residenza in presenza di forza maggiore, ovvero *quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all’adempimento della obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell’evento*; su analoga posizione si è attestata la giurisprudenza tributaria ⁽²⁵⁾.

Applicando tali principi alla materia in esame pare potersi affermare che allorché lo scioglimento del rapporto non dipenda dalla volontà delle parti (come nel caso di morte) non si determini decadenza e non sussista nessun obbligo di rimpiazzo; negli altri casi appare congruo correttivo, alla indiscriminata possibilità di conservare le agevolazioni o di perderle senza possibilità di riparare, ritenere sussistente un obbligo di “rimpiazzo” nel termine di legge o, in sua assenza, nel rispetto del principio di ragionevolezza ⁽²⁶⁾.

9. Il trattamento tributario dell'atto di aggiornamento della ragione e la denominazione delle società agricole

Le società già costituite al 7 maggio 2004, data di entrata in vigore del Decreto Legislativo 99/'04, le quali abbiano comunque per oggetto esclusivo l'attività agricola, devono inserire nella ragione o denominazione sociale la indicazione di "società agricola" e adeguare lo statuto sociale.

Nell'originaria versione del Dlgs 99/'04, l'atto o il verbale di modifica dell'atto costitutivo e/o dello statuto, redatto ai fini di ottemperare alla prescrizione in esame, doveva scontare le normali imposte di registro e di bollo, poiché l'esenzione da tributi e diritti era stabilita limitatamente a quelli dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione o denominazione sociale negli *atti catastali* e (ovviamente per mera pubblicità-notizia, sempre che sia consentita) nei *pubblici registri immobiliari*.

Per tal motivo, si era concluso asserendo che l'esenzione fosse riferibile solamente all'imposta di bollo, all'imposta ipotecaria, alla tassa ipotecaria ed ai tributi speciali catastali dovuti per le formalità.

Sopravvenuto il decreto correttivo, al comma 2 dell'articolo 2 si aggiunge una nuova previsione, in dipendenza di che le società sono ora "*esentate dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e per ogni altro adempimento a tal fine necessario*".

Pertanto, considerato che la formazione e registrazione dell'atto di "adeguamento" sono latamente sussumibili agli adempimenti necessari per l'aggiornamento, si può sostenere che l'esenzione riguardi anche l'imposta di bollo sull'atto e l'imposta di registro, così come i tributi dovuti per l'aggiornamento della carta di circolazione dei veicoli.

10. Tipologie di atti

Il rinvio alle agevolazioni vigenti a favore dei coltivatori diretti persone fisiche chiama in campo tutte le questioni sorte a proposito degli atti agevolabili e, in particolare l'applicabilità delle agevolazioni PPC al *conferimento di terreni agricoli e relative pertinenze*.

Per i *conferimento di complessi aziendali* vale, invece, la regola ordinaria dell'assoggettamento ad *imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale*, più favorevole dell'agevolazione PPC e prevista dall'art. 4, comma 1 n. 3 Tariffa parte I Dpr 131/86, dall'art. 10

Dlgs 347/90 e dall'art. 4 Tariffa Dlgs 347/90.

Dunque, riguardo ai conferimenti di terreni non compresi in conferimento di aziende o complessi aziendali, ci si chiede se operi un limite tipologico in dipendenza delle norme speciali e, in particolare, in base all'art. 1 L. 604 del 1954.

Nonostante la netta indicazione contenuta dai nn. 1 e 2 dell'art. 1 L. 604/54 (che si riferiscono a compravendite e permuta), già i numeri successivi dello stesso articolo consentono aperture, riferendosi genericamente ad *atti di acquisto*.

Ma, più che dalla lettera, l'apertura pare consentita dalla *ratio*, che è quella di accordare il trattamento agevolato agli atti di trasferimento - di cui la compravendita e la permuta sono senz'altro quelli più frequenti ed emblematici - e dalla impossibilità di prospettare fattispecie di tipo diverso (come il conferimento) in epoca in cui la società non era ancora un soggetto che potesse fruire del trattamento di favore.

D'altra parte sarebbe agevole conseguire il vantaggio costituendo preventivamente la società con conferimenti in denaro e facendole poi comperare il terreno dal socio ⁽²⁷⁾.

Se si concorda con l'esposta impostazione, e contemporaneamente si ritiene sufficiente a qualificare IAP la società di cui un socio o un amministratore IAP sia iscritto all'INPS, l'agevolazione PPC risulta applicabile al conferimento di terreno anche in sede di costituzione della società allorché tra i fondatori o tra gli amministratori vi sia il soggetto qualificante già munito dei prescritti requisiti (o in caso sia costituita con "riserva di conseguirli", così come previsto anche per la persona fisica).

11. Riepilogo:

a) *imprenditore agricolo non professionale o società agricola non munita di requisito IAP:*

atti di trasferimento ⁽²⁸⁾ di terreni agricoli e relative pertinenze

imposta di registro 15%

imposta ipotecaria 2%

imposta catastale 1%

imposta di bollo dovuta.

b) *Imprenditore agricolo professionale* (IAP), persona fisica o società agricola, che abbia già i requisiti o che dichiarerà di volerli conseguire, ai sensi e alle condizioni poste dalla Nota I all'art. 1 Tariffa Parte Prima T.U.R. ⁽²⁹⁾ ma **non si sia iscritto nell'apposita gestione**

previdenziale e assistenziale INPS:

atti di trasferimento ⁽³⁰⁾ di terreni agricoli e relative pertinenze

imposta di registro	8%
imposta ipotecaria	2%
imposta catastale	1%
imposta di bollo	dovuta.

- c) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia *iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS*, che chieda l'agevolazione PPC ⁽³¹⁾ (prorogata fino al 31.12.2005 dall'art. 1, comma 571, della legge 30 dicembre 2004 n. 311):

imposta di registro	fissa
imposta ipotecaria	fissa
imposta catastale	1%
imposta di bollo	esente

- d) società di coltivazione diretta,

che chieda l'agevolazione PPC ⁽³²⁾ (prorogata fino al 31.12.2005 dall'art. 1, comma 571, della legge 30 dicembre 2004 n. 311):

imposta di registro	fissa
imposta ipotecaria	fissa
imposta catastale	1%
imposta di bollo	esente

- e) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia *iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS*, che chieda l'agevolazione per i territori montani ex art. 9 DPR 601/73:

imposta di registro	fissa
---------------------	-------

imposta ipotecaria fissa
imposta catastale esente
imposta di bollo esente

f) Società di coltivazione diretta

che chieda l'agevolazione per i territori montani ex art. 9 DPR 601/73:

imposta di registro fissa
imposta ipotecaria fissa
imposta catastale esente
imposta di bollo esente

g) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia *iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS*, che chieda l'esenzione dalle imposte riguardante il compendio unico, ex art. 52 comma 21 L. 448/2001 o ex art. 7 Dlgs 99/2004:

imposta di registro esente
imposta ipotecaria esente
imposta catastale esente
imposta di bollo esente

h) Società di coltivazione diretta

che chieda l'esenzione dalle imposte riguardante il compendio unico, ex art. 52 comma 21 L. 448/2001 o ex art. 7 Dlgs 99/2004:

imposta di registro esente
imposta ipotecaria esente
imposta catastale esente
imposta di bollo esente

