

## **SOCIETÀ AGRICOLA SEMPLICE – APPORTO DELLA QUALIFICA DI IAP DA PARTE DEL SOCIO AMMINISTRATORE DI SOCIETÀ SEMPLICE-AGEVOLAZIONE PER LA PROPRIETÀ CONTADINA**

Si prospetta la seguente fattispecie. La società agricola Alfa s.s. ha acquistato, in data 29 maggio 2014, un terreno agricolo, beneficiando delle agevolazioni per la proprietà contadina previste dall'art. 2, comma 4-*bis*, del decreto legge n. 194 del 2009, convertito con legge n. 25 del 26 febbraio 2010.

L'Agenzia delle Entrate, in data 13 ottobre 2014, ha notificato avviso di liquidazione, con cui ha richiesto il versamento della differenza tra la misura ordinaria e quella agevolata delle imposte di registro, ipotecaria e catastale oltre il pagamento degli interessi di mora, sul presupposto che, in base ai dati in possesso dell'Anagrafe tributaria, risultava che Tizio, socio "qualificante" IAP della predetta società Alfa, aveva già dichiarato di apportare la qualifica di imprenditore agricolo professionale alla società agricola Beta s.s.

Alla luce di quanto sopra, si chiede di conoscere il parere di questo ufficio in ordine alla correttezza dell'operato dell'Agenzia delle Entrate, che ha ritenuto operante, anche con riferimento al socio qualificante di società di persone, il disposto di cui al comma 3-*bis* dell'art. 1 d.lgs. 99/2004, il quale prevede che *"la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società"*.

Si precisa, altresì, che, nel caso di specie, gli altri tre soci (non amministratori) della società agricola Alfa s.s. sono tutti IAP e due di questi non partecipano ad altre società agricole.

Al fine di offrire risposta al quesito sopra prospettato, occorre muovere da una breve ricostruzione del quadro normativo di riferimento.

Occorre premettere che la nuova disciplina per la proprietà coltivatrice, introdotta con l'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 <sup>(1)</sup> definisce in maniera puntuale e, per alcuni aspetti, innovativa rispetto alla disciplina dettata dalla legge n. 604 del 1954, i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari per l'accesso al regime agevolato della piccola proprietà contadina.

In particolare, la predetta disposizione, nel disciplinare le condizioni di accesso al beneficio, prevede che:

*"Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere **a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro*

*ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà."*

Essendo previsto che i beneficiari del trasferimento siano coltivatori diretti o IAP, l'agevolazione in questione spetta sia all'IAP persona fisica, sia all'IAP società per via diretta, mentre spetta alle *società di coltivazione diretta* mediatamente, in forza del rinvio alle agevolazioni che spettano al coltivatore diretto, portato dall'art. 2 comma 4-*bis* del D.lgs. n.99 del 2004 <sup>(2)</sup>.

L'attribuzione della qualifica di IAP è pertanto funzionale alla applicazione alle società del regime di agevolazione in questione.

**L'art. 1, 3°co.**, lett. a) e c), D.lgs. 29/03/2004 n. 99, come modificato dall'art. 2, 2°co. D.lgs. 27.5.2005, n.101, attribuisce la qualifica di imprenditore agricolo professionale alle società di persone *"qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari"* ed alle società di capitali o cooperative, *"quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale"*

Una ulteriore modifica al precedente disposto normativo è prevista dal **comma 3-bis, dell'art. 1 cit.**, il quale, nel prevedere che *"la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società"*, limita l'apporto della qualifica di IAP, da parte dell'amministratore, ad una sola società, *"al fine di evitare il proliferarsi di società agricole fittizie che utilizzerebbero amministratori "prestanome" per il solo fatto di possedere i requisiti dell'imprenditore agricolo professionale"* <sup>(3)</sup>.

Con riferimento a tale ultima disposizione, sembra che il legislatore abbia voluto dire, che, nelle società in cui rilevi la qualifica dell'amministratore, tale qualifica di *"imprenditore agricolo professionale"* può essere apportata da parte dell'*amministratore* ad una sola società.

**Nessun limite è posto alla partecipazione come socio di altre società di persone** e 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.

A riguardo, è stato, in precedenza, osservato <sup>(4)</sup>: *"Seppur la regola da ultimo menzionata (portata dal comma 3-bis dell'art-1 D.lgs. 99/'04) è letteralmente formulata senza riferimenti al tipo sociale (per cui, isolatamente considerata, potrebbe essere intesa come regola generale), essa è collocata subito dopo il comma 3 dello stesso articolo (il quale prescrive le regole della qualificazione indiretta dell'IAP, inducendo la qualifica delle società di persone dal socio e quella delle cooperative e delle società di capitali dall'amministratore - che nelle sole cooperative deve essere anche socio) e quindi ne costituisce il logico completamento. Conseguentemente, il riferimento all'amministratore che apporta la qualifica non può che riferirsi alle sole fattispecie in cui tale apporto abbia un rilievo sulla qualificazione della società e quindi solo ove ne determini l'acquisto della qualifica; vale, perciò nei soli casi delle società di capitali e cooperative. (...)*

Il fondamento della diversità di trattamento si individua nella maggior vincolatività della posizione di socio rispetto a quella di amministratore, maggior vincolatività che è capace di colorare in modo significativo il ruolo partecipativo, facendo da remora naturale all'assunzione di una serie indeterminata di posizioni simili e di mero comodo in diverse società.

Infatti, le società di persone che vogliono *"disfarsi"* di un socio di comodo incontrano ostacoli diversi rispetto a quelli che, per un amministratore di comodo, deve affrontare una SpA (potendo

revocare l'incarico a piacimento, salvo l'obbligo di indennizzo in assenza di giusta causa, ex art. 2456 c.c.) o una Srl (per la quale la revoca dell'amministratore non richiede giusta causa, non esistendo nel suo ordinamento una regola analoga all'art.2456 c.c..) o una cooperativa (che segue l'una o l'altra regola, a seconda della "scelta" per l'uno o l'altro ordinamento, ex art.2519 c.c.).

Se ciò è vero, l'apporto della qualifica (che nelle società di capitali e cooperative ha richiesto l'espressa imposizione del limite) non richiede nelle società di persone nessun filtro diretto a impedire le partecipazioni fittizie (a soli fini di conseguimento della qualifica in capo alla società), essendo sufficienti controbilanciamenti i diritti e i doveri che discendono dalla posizione di socio e la maggiore difficoltà di "disfarsi" del socio di comodo divenuto indesiderato.

Anche ove si ammettesse, per le società di persone, l'amministratore estraneo, l'estensione della regola in parola non troverebbe giustificazione dal momento che la presenza dell'amministratore IAP non socio non potrebbe mai avere funzione qualificante".

Questa ricostruzione, che, a parere di questo ufficio studi, pure appariva intuitiva, è stata comunque confermata dalla stessa Amministrazione finanziaria.

La Direzione Regionale Emilia Romagna, in particolare, in sede di risposta a interpello n. 909-216/2006, prot. 909-32505/2006, del 20 luglio 2006, ha ritenuto che "il limite posto nell'articolo 1, comma 3-bis, D.lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, **riguardi esclusivamente la qualifica di IAP e le sole società di capitali**"<sup>(5)</sup>.

Le suesposte ragioni sembrerebbero vevoli e sufficienti a ritenere non corretto, nel caso di specie, l'operato dell'Agenzia delle Entrate, che, disattendendo l'orientamento interpretativo richiamato, ha emesso un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro in misura ordinaria.

Ad un esame della documentazione trasmessa, risulta evidente che nella motivazione dell'avviso di liquidazione, l'Agenzia delle Entrate, diversamente da quanto affermato dalla DRE Emilia Romagna in sede di interpello, abbia ritenuto che uno stesso soggetto, avente qualifica di IAP, socio amministratore di più società semplici, non possa apportare la sua qualifica a tutte le società semplici di cui sia socio amministratore.

A ben vedere, alla luce del quadro normativo di riferimento sopra descritto, deve ritenersi che, in ordine alla fattispecie in esame, l'accesso alle agevolazioni tributarie di cui all'art. 2, comma 4-bis del d.l. n. 194/2009<sup>(6)</sup> sia garantito **laddove la società in questione sia in condizione di assumere la qualifica IAP** e cioè, in primo luogo, laddove il suo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. nonché, trattandosi di società di persone, **laddove la stessa abbia almeno un socio in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale**. Per usufruire delle predette agevolazioni fiscali, in sede di acquisto di un terreno agricolo dovrà, quindi, verificarsi esclusivamente la sussistenza di tali presupposti oggettivi e soggettivi.

In altri termini, l'applicabilità del beneficio discende solo dall'esistenza degli elementi di fatto previsti dalla norma e rappresentati dal contribuente.

Vi sono agevolazioni per la applicazione delle quali è richiesto esclusivamente che risulti la sussistenza dei requisiti, soggettivi e/o oggettivi richiesti dalla legge, senza necessità di espressa

specifica richiesta delle agevolazioni stesse da parte del contribuente <sup>(7)</sup>. In tal caso, come precisato dalla Cassazione <sup>(8)</sup>, la loro applicazione deve essere “automatica”.

In tali casi, la mancanza di regole che impongano la prova del possesso di tali requisiti, come osservato <sup>(9)</sup>, comporta che essi **vadano solamente esposti nell'atto** (poiché il notaio che registra telematicamente deve liquidare le imposte sulla base delle risultanze dell'atto stesso), salva verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ed inoltre, in tali ipotesi, l'assenza di prescrizioni in ordine alle dichiarazioni da rendere, da parte del contribuente, per l'accesso al regime agevolato sembrerebbe presupporre che si tratti comunque di elementi conosciuti o facilmente conoscibili altrimenti da parte della Amministrazione finanziaria <sup>(10)</sup>.

Peraltro, deve osservarsi che ai sensi dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, L. n.212/2000, *“Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”*. Tale disposizione esprime il principio per cui l'Amministrazione finanziaria deve procurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie per istruire la pratica oggetto di una richiesta del contribuente, siano queste reperibili all'interno della propria struttura o possedute da un'altra Amministrazione Pubblica <sup>(11)</sup>.

In tale ottica rilevarebbe la circostanza, qui riferita, che gli altri soci della società Alfa in questione, siano IAP e due di questi non partecipino ad altre società potendo, in astratto, apportare la qualifica, al fine di incidere sullo *status* della società. <sup>(12)</sup>

Proprio alla luce dei richiamati orientamenti interpretativi di giurisprudenza e prassi, dovrebbe valutarsi l'ammissibilità, con riferimento al caso di specie, considerata la circostanza indicata della sussistenza, fin dal momento della stipula dell'atto, dei requisiti di natura oggettiva e soggettiva per accedere al beneficio di cui al citato comma 4-*bis* dell'art. 2, di un'applicazione dell'imposta nella misura agevolata.

*Vittoria La Peccerella*

- 1) La Legge 26 febbraio 2010 n. 25 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative", pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27 febbraio 2010, Suppl. ord. n.39, recando “modificazioni in sede di conversione” ha inserito, nell'articolo 2, il comma 4-bis (entrato in vigore il 28 febbraio 2010). Si veda sul punto lo Studio n. 20-2011/T LE DISPOSIZIONI VALEVOLI DAL 2011 PER LA PROPRIETÀ COLTIVATRICE, est. Petteruti G.
- 2) Cfr. Studio n. 49-2010/T AGEVOLAZIONI PER IL COLTIVATORE DIRETTO E PER LO IAP A SEGUITO DEL C.D. DECRETO MILLE-PROROGHE DEL 2010, est. Petteruti G.- Podetti
- 3) Così Montemurno D., L'imprenditore agricolo professionale: brevi riflessioni sul D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, Il fisco, n. 36/2005, p. 5664
- 4) Cfr. in Petteruti G.-Podetti D., “Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo”, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, Anni IX, n. 4/2006, pag. 205 ss; ed in tal senso si veda anche Risposta a quesito n. 17-2006/T, in banca dati notarile.
- 5) E' opportuno ricordare che secondo l'INPS (Circ. n.48 del 24.3.2006-paragrafo 3), l'art. 1 comma 3-bis, nel limitare l'apporto della qualifica di amministratore ad una sola società, riguarderebbe anche le società di persone nei casi

in cui il socio qualificante sia anche amministratore. Tale ultimo riferimento potrebbe, tuttavia, interpretarsi anche nel senso di amministratore che sia già soggetto qualificante di altra società di capitali.

- 6) La Legge 26 febbraio 2010 n. 25 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative", pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27 febbraio 2010, Suppl. ord. n.39, recando "modificazioni in sede di conversione" ha inserito, nell'articolo 2, il comma 4-bis (entrato in vigore il 28 febbraio 2010).
- 7) Cfr. Risposta a quesito n. 150-2012/T "Ammissibilità della applicazione di diverse agevolazioni fiscali in via subordinata" estt. Podetti-La Peccerella in CNN notizie del 27/05/2013
- 8) Cass. Sez. V, civile 11-06-2010, n. 14117, in CNN Notizie Notiziario d'informazione del Consiglio Nazionale del Notariato del 09/09/2010 – Giurisprudenza - Rassegna novità; Cass. Civ. sez. Tributaria, 22-07-2011, n. 16112 in Riv. Not. n. 3/2012 p. 701
- 9) Cfr. Studio n. 49-2010/T AGEVOLAZIONI PER IL COLTIVATORE DIRETTO E PER LO IAP A SEGUITO DEL C.D. DECRETO MILLE-PROROGHE DEL 2010, est. Petteruti G.- Podetti.
- 10) Tale considerazione è desumibile ragionando *a contrario* sulla disposizioni in tema di agevolazioni "Prima casa". La fruizione della agevolazione "prima casa" è subordinata ad una iniziativa del contribuente, a carico del quale è posto l'onere di rappresentare all'amministrazione gli elementi integranti la fattispecie agevolativa. Si è detto, in tali casi, le dichiarazioni da rendere in atto, prescritte dalla nota II bis assolvono alla funzione di comunicare all'amministrazione finanziaria i presupposti di fatto cui è subordinata l'operatività della norma, posto che, si tratta, in tali ipotesi, di elementi di fatto conosciuti dal contribuente, ma difficilmente conoscibili dall'amministrazione. Cfr. in questo senso CANNIZZARO, Rinuncia all'agevolazione c.d. "prima casa", Riv. dir. trib., 2006, I, 1027, ss.
- 11) In tal senso Carinci A. sub art. 6 D.P.R. n. 131/1986, in Commentario breve alle leggi tributarie, IV, a cura di Marongiu, Padova, 2011.
- 12) Una riflessione, tuttavia, si impone, con riferimento alla valenza dell'apporto della qualifica nei casi in cui si consideri operante la disposizione di cui al citato comma 3-bis dell'art.1. Può, a riguardo, osservarsi che, ove opera il comma 3-bis citato, il ruolo di soggetto qualificante all'interno della società comporta, in capo al soggetto cui è attribuito, una limitazione, impedendogli di partecipare, nella stessa posizione, ad altre società analoghe. Tale considerazione indurrebbe a ritenere che, laddove a possedere il requisito IAP siano più amministratori, sia possibile individuare volontariamente quello che abbia nella società il ruolo "qualificante" in modo che gli altri non subiscano la limitazione dell'apporto della qualifica di cui al comma 3-bis e che, in ragione di ciò, tale ruolo "qualificante" non possa essere discrezionalmente attribuito, in sede di verifica, da parte dall'Amministrazione finanziaria.