

DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI PER LA PROPRIETÀ COLTIVATRICE PER SCISSIONE PARZIALE ENTRO CINQUE ANNI DALL'ACQUISTO

Si espone la seguente fattispecie. La società Alfa S.p.a. con socio unico è una società agricola iscritta a titolo definitivo nell'albo IAP e titolare nel comune X di una azienda agricola.

Nel dicembre del 2012 tale Società ha acquistato un compendio agricolo nel comune Y, beneficiando delle agevolazioni tributarie previste dalla l. n. 25/2010 per la proprietà diretto-coltivatrice.

La stessa Società intende ora procedere ad una operazione di scissione parziale proporzionale, assegnando ad una Newco società agricola, la predetta azienda agricola, ubicata nel comune Y, che disterebbe, si dice, alcune decine di chilometri dal comune X.

Si chiede di sapere se tale operazione di scissione, posta in essere entro cinque anni dall'acquisto per il quale si è usufruito dell'agevolazione, comporti la decadenza dalle predette agevolazioni per effetto di alienazione volontaria e/o cessazione della conduzione diretta.

Al fine di offrire risposta al quesito formulato, occorre muovere dal richiamo all'attuale disciplina in materia di agevolazioni fiscali per la proprietà coltivatrice.

In particolare, il comma 4-bis, dell'art. 2, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 ("Proroga di termini previsti da disposizioni legislative"), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, come modificato dall'art. 1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010 n. 220, nel disciplinare le condizioni di accesso al predetto beneficio, prevede che i beneficiari **"decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente"**.

Per comprendere la reale portata applicativa della disposizione in oggetto occorre considerare la finalità della norma, che fa leva sulla valutazione positiva della opportunità di favorire l'acquisto della proprietà in capo a chi si dedichi alla coltivazione del fondo.

Nell'ambito della generale disciplina agevolativa per i trasferimenti onerosi di terreni agricoli le scadenze vengono quindi in rilievo come normale controbilanciamento di un regime di favore accordato dal legislatore alla c.d. proprietà contadina ⁽¹⁾.

Nel prevedere la decadenza dalle agevolazioni per chi, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto, alieni volontariamente il fondo acquistato o cessi di coltivarlo direttamente, la normativa in vigore, di cui al comma 4-bis citato, rivela chiaramente l'intento di impedire che le agevolazioni vengano concesse nei confronti di chi si possa presumere ponga in essere l'acquisto con finalità meramente speculative.

Peraltro è criterio condiviso da prassi e giurisprudenza che la decadenza dalle agevolazioni previste dalla suindicata disposizione legislativa presupponga la volontarietà della cessazione della coltivazione del fondo o della sua alienazione, entro i cinque anni dall'acquisto.

Ciò premesso, con riferimento alla fattispecie che ci occupa, occorre accertare se si verifichi la decadenza dalle agevolazioni fiscali godute in relazione all'atto di compravendita del fondo agricolo, in quanto l'acquirente beneficiario intende porre in essere un'operazione di scissione parziale assegnando il terreno acquistato con le agevolazioni ad una Newco, società agricola, prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto.

La questione va anzitutto affrontata sul piano della **qualificazione civilistica dell'operazione di scissione**.

L'istituto è disciplinato dagli artt. 1506 ss. c.c. ai sensi del quale *“Con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quote ai suoi soci.”*

Per effetto della direttiva 82/891/CEE ⁽²⁾, VI direttiva in materia societaria, la scissione è ricompresa, espressamente, tra le operazioni di riorganizzazione e ristrutturazione societaria, ponendo interrogativi in merito alla sua natura giuridica, se si tratti, cioè, di fattispecie estintivo costitutiva oppure semplicemente modificativa della struttura societaria ⁽³⁾.

Nel nostro codice civile la scissione viene, infatti, definita attraverso l'elencazione delle forme che può assumere, lasciando alla dottrina il compito di delineare quale possa essere, data una certa regolamentazione di interessi, la sua natura giuridica ⁽⁴⁾.

Le ricostruzioni prospettate in dottrina possono sostanzialmente ricondursi a due filoni ⁽⁵⁾. Secondo **la teoria c.d. traslativa**, che sostanzialmente vede nella scissione un fenomeno di carattere successorio (successione *in universum jus*, nel caso di scissione totale; successione a titolo particolare, nel caso di scissione parziale), è “imprescindibile”, e perciò qualificante, il trasferimento del patrimonio ⁽⁶⁾. Ulteriore corollario di tale tesi è che il profilo della continuità (dell'attività di impresa) sia configurabile solo laddove si tratti di scissione parziale (arg. ex art. 2506, comma 3) e la società scissa opti per la prosecuzione dell'attività in luogo dello scioglimento senza liquidazione, mentre nella scissione totale non v'è alternativa all'estinzione della scissa e – conseguentemente – una netta cesura sul piano soggettivo fra le società coinvolte nell'operazione ⁽⁷⁾.

Secondo **la teoria modificativa**, la scissione rappresenta, invece, una complessa modificazione dell'originario contratto sociale senza che si produca alcun effetto traslativo in senso tecnico: il fenomeno scissorio ha ad oggetto non la circolazione di beni (che rivestirebbe valenza meramente strumentale rispetto al più complesso fenomeno organizzativo) e rapporti rispetto ai soggetti, né - tanto meno - la creazione e l'estinzione di questi ultimi. Piuttosto, la scissione inciderebbe direttamente sull'organizzazione societaria, moltiplicando, frammentando ed eventualmente aggregando le strutture produttive delle società coinvolte ⁽⁸⁾. La società scissa non trasferisce beni e rapporti giuridici alle beneficiarie. È invece l'organizzazione societaria che, frammentandosi, comporta la disaggregazione degli elementi patrimoniali e la relativa riaggregazione in società preesistenti ovvero create all'uopo.

Cercando la **conciliazione** delle opposte tesi si è, talvolta, ravvisata nell'operazione una modifica dell'atto costitutivo tesa alla riorganizzazione della struttura societaria mediante reciproca disintegrazione delle società coinvolte in vista dell'ulteriore svolgimento dell'attività sociale ⁽⁹⁾.

Non si può dire che allo stato si sia posta la parola fine al dibattito, dato che, sotto tale

profilo, neppure sembrano ricavarsi indizi chiarificatori dalla riforma del diritto societario, tuttavia la tesi modificativa apparirebbe nettamente prevalente ⁽¹⁰⁾.

Peraltro, va rilevato che, sotto il diverso profilo fiscale, agli effetti dell'imposizione diretta, la scissione è tradizionalmente ascritta alla categoria generale delle cosiddette "operazioni sui soggetti di imposta", vale a dire quelle operazioni che non riguardano i singoli beni aziendali ma che estrinsecano i propri effetti direttamente sulla posizione giuridica dei contribuenti e ne determinano una vera e propria riorganizzazione ⁽¹¹⁾. L'attribuzione di elementi patrimoniali all'interno della società scissa alla società beneficiaria si innesterebbe quindi in una **vicenda di natura riorganizzativa**. ⁽¹²⁾

Accedendo alla su esposta tesi della natura riorganizzativa e della neutralità della scissione, potrebbe astrattamente ritenersi tale operazione societaria inidonea a provocare la decadenza dalle agevolazioni per la proprietà contadina, godute in relazione all'atto di acquisto del terreno agricolo, sempre che permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione ⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾.

Pur tuttavia, l'assenza di precise indicazioni di prassi ⁽¹⁵⁾ in tal senso non consente di superare i profili di incertezza con riferimento alla questione affrontata che inducono a suggerire cautela nella valutazione del caso di specie.

Vittoria La Peccerella

- 1) Così Petteruti G.-Podetti D., "Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo", in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, Anni IX, n. 4/2006.
- 2) Attuata con D.lgs., 16 gennaio 1991, n. 22 "Attuazione delle direttive n. 78/855/CEE e n. 82/891/CEE in materia di fusioni e scissioni societarie, ai sensi dell'art. 2, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69".
- 3) Cfr. DI PIETRO A. *Atti societari ed imposizione indiretta*, Cedam, 2005 pag.122 ss.
- 4) Cfr. AA.VV.: *La fiscalità delle operazioni straordinarie di impresa*, a cura di LUPI R.-STEVANATO D., 2002, pag. 495 ss.
- 5) Si vedano sul punto le precedenti note di questo Ufficio studi: *ex multis* risposta a quesito n. 590-2013/I estt. Antonio Ruotolo e Daniela Boggiali; risposta a Quesito di Impresa n. 197-2012/I e Civilistico n. 369-2012/C estt. Ruotolo-Metallo pubblicato su CNN notizie del 13 marzo 2013; risposta a quesito n. 58-2008/T estt. Antonio Ruotolo e Susanna Cannizzaro, pubblicato su CNN Notizie del 23 maggio 2008.
- 6) PICCIAU, sub art. 2506, in *in Trasformazione - Fusione - Scissione*, a cura di L.A. Bianchi, in *Commentario alla riforma delle società*, diretto da P. Marchetti - L.A. Bianchi - M. Notari, Milano, 2006, 1025 ss.
- 7) PICCIAU, sub art. 2506, cit. 1046 ss.
- 8) CUSA, *Prime considerazioni sulla scissione di società*, Milano, 1992, 31 ss.; DI SABATO, *Le società*, 1999, 440 s.; FERRO - LUZZI, *La nozione di scissione*, in *Giur. comm.*, 1991, I, 1065 ss.; GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, III, 2, Padova, 1999, 523 ss.; IRRERA, *Scissione delle società*, in *Dig. it. Disc. Priv.*, sez. comm., XIII, Torino, 1996, 269; LUCARELLI, *La scissione di società*, Torino, 1999; ID., *Scissione e circolazione dell'azienda*, in *Il nuovo diritto delle società (Liber amicorum Gian Franco Campobasso) - 4: Scioglimento - Trasformazione - Fusione - Scissione - Società cooperative*, a cura di Abbadessa e Portale, Torino, 2007, 441 ss.; MAUGERI, *L'introduzione della scissione di società nell'ordinamento italiano*, in *Giur. comm.*, 1992, I, 775; SERRA - SPOLIDORO, *Fusioni e scissioni di società*, Torino, 1994, 204; SANTANGELO, *La scissione nella riforma*, in *CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studi sulla riforma del diritto societario*, Milano, 2004, 544 ss.
- 9) Le teorie conciliative rifuggono sia dal risolvere il fenomeno unicamente in una modificazione, sia dal ravvisarne l'essenza in un fatto circolatorio, ponendo l'accento ora sull'uno ora sull'altro dei due profili. COLOMBO G.E., *Scissione e trasferimento d'azienda*, A) *Introduzione*, in *Economia dell'azienda e diritto dell'impresa*, 2000, pag. 370; citato da DINI; *Scissioni strutture forme e funzioni*, Giappichelli, 2008, pag. 66
- 10) Si vedano le considerazioni espresse nei precedenti citati sub nota 5).

- 11)** Cfr. AA. VV. Il regime fiscale delle operazioni straordinarie, Torino, 2009 pag. 168 ss.
- 12)** Cfr. AA. VV. Il regime fiscale delle operazioni straordinarie, Torino, 2009 pag. 168 ss.
- 13)** 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, ove, con particolare riferimento alla decadenza, si è osservato: “potrebbe accedersi ad una lettura che, seguendo l’evoluzione del linguaggio comune ed anticipando quella normativa, valorizzi maggiormente il profilo economico, a svantaggio delle geometrie teoriche. In tal senso, valorizzando le nuove dimensioni del concetto di trasformazione e rimeditando la strumentalità del concetto di soggetto non personificato /persona giuridica, potrebbe risultare 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. Inoltre, si potrebbe ampliare la portata di quella “continuazione dell’impresa” cui si fa capo per dedurre la neutralità fiscale del “passaggio” da un soggetto all’altro”. Si allude, partitamente, alla partecipazione mediata all’attività che proprio la normativa sull’IAP ha messo in campo e che, spinta alle estreme conseguenze, potrebbe consentire di far conservare l’agevolazione sia nel caso che il bene divenga oggetto di conferimento in società (la quale ne continui la coltivazione), sia nel caso che la coltivazione del bene originariamente acquistato proprio da una società (con l’agevolazione medesima) venga continuata dal socio assegnatario o dall’unico socio rimasto che continui individualmente la medesima tipologia di attività.”
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.
- 14)** Tra i chiarimenti offerti dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 16/03/2012 n. 8/E, in merito ad alcuni quesiti pervenuti in relazione all’applicazione degli studi di settore si legge. “ Come chiarito nella Circ. 22 maggio 2007, n. 31/E, con la previsione relativa alla mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti il legislatore ha inteso ricondurre nell’ambito di applicazione degli studi di settore anche quelle attività che, seppur formalmente configurabili come “nuove”, costituiscono sostanzialmente la continuazione di attività già precedentemente in essere. Con riguardo a tale ipotesi (vale a dire quando l’attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), come già chiarito anche con la Circ. 16 febbraio 2007, n. 11/E, deve ritenersi che la fattispecie si verifichi quando l’attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l’aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità.
In quest’ottica, sono da considerarsi comunque “mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti” alcune tipologie di inizio di attività quali quelle derivanti da:
- acquisto o affitto d’azienda;
- successione o donazione d’azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d’azienda.
L’attenzione del legislatore si è pertanto soffermata sulle attività che costituiscono la sostanziale continuazione di attività già precedentemente in essere senza avere riguardo al soggetto che la esercitava precedentemente. I soggetti che iniziano una attività costituente “mera prosecuzione” di una precedente, come nel caso di una scissione, di conseguenza, sono tenuti all’applicazione degli studi di settore anche se il soggetto di cui si prosegue l’attività ne era escluso per una delle cause previste dal comma 4 dell’articolo 10 della L. n. 146 del 1998”.
- 15)** Occorre qui ricordare che con riferimento alla diversa ipotesi del conferimento d’azienda, l’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 227/E del 18 agosto 2009, valorizzando i più recenti indirizzi giurisprudenziali, ha chiarito che il conferimento di un’azienda individuale in una società, sia essa di persona o di capitali, comporta un fenomeno traslativo, soggetto alla disciplina dell’articolo 2558 e seguenti del codice civile (cfr. Cassazione, sentenze nn. 6578/2008 e 21229/2006). Pertanto, relativamente a terreni trasferiti, l’acquirente decade dalle agevolazioni (articolo 2, comma 4, D.lgs. 99/2004) se l’atto traslativo avviene prima che sia trascorso il termine decadenziale, di durata quinquennale (articolo 7, comma 4, D.lgs. 99/2004). In sostanza, con la risoluzione è stato chiarito che il conferimento di un ramo d’azienda, rientrando tra gli atti di alienazione, non determina una “continuità soggettiva” ai fini delle agevolazioni previste per la Ppc (piccola proprietà contadina).
A completamento di quanto sopra gli esperti del fisco hanno, inoltre, evidenziato che al caso prospettato non sono riconducibili le medesime conclusioni di carattere interpretativo fornite con la risoluzione 455/2008. Tale ultimo documento è, infatti, relativo a una differente fattispecie in cui la società conferitaria rivestiva la forma giuridica di società di persone e il conferimento era effettuato a favore di uno dei soggetti contemplati dall’articolo 11, comma 3, del D.lgs. 228/2001.