

CONVEGNO AICDA
L'azienda agricola
in occasione del 70° compleanno del
Prof. Marco Goldoni
Caserta, 13-14 ottobre 2016
Dipartimento di Scienze Politiche
Seconda Università degli Studi di Napoli

Il trasferimento dell'azienda agricola: aspetti civilistici e fiscali

Notaio Elena Orsi

A - Profili civilistici

La definizione di azienda agricola si ricava dal combinato disposto degli artt. 2555 e 2135 c.c. (il primo delimita il concetto di azienda, mentre il secondo fornisce gli elementi caratterizzanti la figura dell'imprenditore agricolo).

La stessa deve essere, pertanto, definita come il **complesso dei beni organizzato dall'imprenditore agricolo per l'esercizio della sua attività.**

Allo scopo di un migliore inquadramento sistematico della fattispecie non basta, allora, il solo riferimento all'aspetto oggettivo dei beni, acquistando, invece, particolare rilevanza i requisiti "soggettivi" di colui che si avvale del complesso dei beni nello svolgimento dell'attività d'impresa.

Preso a base la definizione di imprenditore agricolo di cui al citato art. 2135 c.c., possiamo senz'altro aggiungere che soggetti giuridici ammessi al regime agricolo sono:

- l'imprenditore agricolo professionale (ovvero, colui il quale, in possesso di adeguate conoscenze e competenze professionali - stabilite dall'art. 5 del regolamento CE n. 1257/1999 - dedichi alle attività agricole, come definite dall'articolo 2135, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro);
- il coltivatore diretto (ovvero, colui che si dedichi direttamente e abitualmente alla manuale coltivazione dei terreni e/o all'allevamento del bestiame ed attività connesse; più in particolare questi deve contribuire, con il lavoro proprio e della propria famiglia, ad almeno un terzo del fabbisogno lavorativo aziendale);
- le società di persone e di capitali che svolgano esclusivamente un'attività agricola e con denominazione "società agricola" (con precisazione che nelle società di persone almeno uno dei soci deve essere IAP, e in caso di s.a.s ovviamente l'accomandatario, mentre in caso di società di capitali almeno un amministratore deve essere IAP);
- le cooperative agricole (ove almeno uno dei soci deve possedere l'indicata qualifica; con precisazione che ai sensi dell'art. 2513 c.c. la condizione di "prevalenza" si verifica quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci sia superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti).

- E ciò ci tornerà utile in sede di esame dei profili fiscali -

Per tornare al lavoro che ci occupa e parlare del trasferimento d'azienda agricola, non possiamo non cominciare col dire cosa sia l'azienda, e l'azienda agricola in particolare.

L'azienda, come a tutti noto, in quanto complesso di beni organizzato dall'imprenditore per esercitare la propria attività, è uno strumento di produzione e di commercio di beni e servizi.

Dal punto di vista giuridico, secondo la classificazione dei beni, è una *universitas rerum* ed è costituita da una pluralità di beni, di disparata natura, unificati volontariamente, in senso finalistico, dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, cioè beni organizzati in maniera stabile, come **entità economica autonoma**.

Ed è da tale autonomia che discende la possibilità di attuare un negozio giuridico che comporti il trasferimento dell'entità produttiva nel suo insieme, distinta dai beni singolarmente considerati, la quale è capace di esprimere in sé un maggior valore rispetto alla mera somma dei beni che la compongono.

L'imprenditore imprime ai beni un vincolo di destinazione (sebbene si tratti di una destinazione "debole", che non produce separazione patrimoniale, e non determina un diverso regime di responsabilità patrimoniale); più precisamente egli, nel perseguimento di uno specifico scopo (ossia lo svolgimento

dell'attività d'impresa), **crea tra i beni un nesso funzionale**, un nesso di strumentalità, determinandone la unitarietà.

La titolarità dell'insieme, quale bene giuridico autonomo, non coincide più, allora, con la proprietà delle singole componenti, che prese isolatamente non sono in grado di soddisfare l'interesse dell'imprenditore allo sfruttamento del “tutto”.

E la unitarietà funzionale dei beni si coglie proprio con il “trasferimento”, perchè è in questo momento che occorre garantire la **continuità** dell'azienda, della sua funzione produttiva, in capo al cessionario, il quale intende proseguire la medesima attività già svolta dal cedente.

L'azienda agricola, in particolare, è complesso di beni costituito prevalentemente da terreni agricoli e loro pertinenze, scorte vive e morte, nonché macchinari e attrezzature, e per la sua definizione vale la pena fare un breve accenno alla sua distinzione dal “fondo rustico”, termine più spesso utilizzato, almeno storicamente, nella normativa delle agevolazioni fiscali, dei contratti agrari e delle provvidenze finanziarie.

La giurisprudenza definisce il fondo rustico come un “complesso pertinenziale”, ove si ha un bene principale – il terreno agricolo – ed una serie di beni accessori posti a servizio del primo, in particolare la casa colonica.

Ovviamente il fondo rustico può, a propria volta, essere una delle componenti dell'azienda agricola, e quindi destinate

dall'imprenditore agricolo allo svolgimento dell'attività [e ciò indipendentemente dal fatto poi che il fondo stesso può essere detenuto e/o utilizzato dall'imprenditore medesimo a diverso titolo (proprietà, usufrutto, enfiteusi, affitto, comodato)].

Ai fini del trasferimento, che qui ci occupa, allora, la distinzione tra azienda agricola e fondo rustico con relative pertinenze deve essere condotta caso per caso, **valutando l'interesse in concreto delle parti**, nonchè avendo presente che il concetto di azienda, come abbiamo già detto, è concetto dinamico (organizzazione dei beni, fenomeno destinatorio di fonte volontaria), mentre il concetto di fondo rustico è concetto statico.

Più in generale si ha trasferimento di azienda agricola quando, ferma restando l'organizzazione del complesso dei beni, e quindi il vincolo di destinazione già impresso dal suo titolare, si abbia una mera sostituzione soggettiva della persona del cessionario al cedente.

Nella cessione del fondo, invece, l'eventuale dinamismo sarà impresso *ex novo* dall'acquirente, il quale nella contrattazione non risulta condizionato dal programma preesistente.

Passando ad esaminare la fattispecie contrattuale, v'è però da specificare che quando si parla di cessione di azienda, e anche di azienda agricola, non ci si riferisce, tuttavia, ad un autonomo tipo contrattuale, ma ad un comune contratto traslativo che si connota

in relazione alla specificità del suo oggetto (il complesso organizzato dei beni) e non già in relazione ad una presunta specificità della causa.

Nella fattispecie traslativa, come già detto, la unitaria considerazione dell'oggetto è giustificata dalla necessità di conservare in capo al cessionario il vincolo impresso ai beni dal cedente.

Oggetto del contratto sono pur sempre i beni.

Costituisce, invece, effetto “legale” del fatto che i beni trasferiti siano destinati all'esercizio di una impresa, e nel nostro caso di una impresa agricola, la disciplina di vicende quali la successione nei contratti (art. 2558 c.c.), la successione nei crediti (art. 2559 c.c.), nonché la responsabilità per il pagamento dei debiti risultanti dai libri contabili, debiti dei quali il cessionario risponde “in garanzia”, salvo che non li abbia espressamente accollati in sede di negoziazione (art. 2560).

Sotto il profilo della forma del trasferimento stesso, a mero scopo riepilogativo, ricordiamo che la forma scritta occorre ai soli fini della prova del contratto, mentre la forma della scrittura privata autenticata o dell'atto pubblico vengono in rilievo ai fini della iscrizione nel Registro delle Imprese, pubblicità cui è affidato il ruolo di risoluzione del conflitto tra più acquirenti dal medesimo autore – quando nell'azienda non sono ricompresi beni immobili.

La forma torna invece ad essere essenziale ai fini della validità

dell'atto (v. artt. 2556, comma 2, e 1350 c.c.) se tra i beni aziendali vi sono immobili, con osservanza di tutte le regole ordinarie in materia di trasferimenti immobiliari, in ispecie sotto il profilo della necessità della trascrizione per la opponibilità del contratto ai terzi e della regolarità urbanistica di quanto dedotto in contratto.

B - Profili fiscali

1) TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO

- Imposizione indiretta -

Ai fini fiscali, in caso di cessione, l'azienda viene considerata “atomisticamente” (v. Circolare 6/E del 2007) è:

- 1) **esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA** ex art. 2, comma 3, lett. b), D.P.R. n.633/72,
- 2) assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale (artt. 2 e 3 D.P.R. 131/86), con applicazione delle diverse aliquote a seconda della natura dei beni che la compongono, purché siano indicati distinti corrispettivi; in particolare, quando facciano parte dell'azienda fondi rustici ci sarà la possibilità – se ne ricorrono le condizioni – di usufruire di tutte le agevolazioni del caso,
- 3) aliquota del 3% su tutto il valore, esclusi gli immobili – fornendo il dettaglio dei rispettivi valori in atto; aliquota dello 0,50% sui crediti.

L'articolo 51 comma 4 del DPR n. 131/86 stabilisce che, nel caso di cessione d'azienda a titolo oneroso, la base imponibile ai fini dell'imposta di registro sia determinata con riferimento al valore complessivo dei beni materiali e immateriali che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività esistenti al momento del trasferimento, risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa anteriori alla cessione.

Per i terreni agricoli (base imponibile prezzo concordato tra le parti):

- a) il coltivatore diretto che usufruisce delle agevolazioni previste in tema di formazione ed arrotondamento della piccola proprietà contadina, ex art. 2, comma 4-bis, D.L. n.194/2009, convertito in Legge n.25/2010, versa imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa ed imposta catastale all'1% (con minimo euro 200,00), esenzione bollo;
- b) l'IAP iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale tenuta dall'INPS ha il medesimo trattamento del coltivatore diretto;
- c) il coltivatore diretto e l'IAP iscritto all'INPS che non invochino agevolazione PPC versano imposta di registro del 9% con il minimo di 1.000,00, più imposte ipotecaria e catastale per euro 50,00 cadauna ed esenzione da bollo;
- d) l'IAP non iscritto all'INPS versa imposta di registro al 15% (con

minimo euro 1.000,00), imposte ipotecaria e catastale per euro 50,00 cadauna, esenzione bollo.

Dal primo gennaio 2014 sono state abrogate tutte le altre agevolazioni in precedenza previste a favore degli agricoltori per l'acquisto a titolo oneroso di fondi agricoli (compendio unico, giovani agricoltori - ex art. 14 legge 441/98, zone montane e acquisto dell'affittuario in esercizio della prelazione) (art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art. 26 del d.l. 12 settembre 2013, n. 104).

* In tema di PPC la legge prevede la **decadenza dell'agevolazione** se l'acquirente **cede volontariamente i terreni, a qualsiasi titolo, oppure cessa di coltivarli o di condurli direttamente prima che siano trascorsi cinque anni dall'acquisto** (*art. 2, comma 4-bis, della legge n. 25 del 26 febbraio 2010*). Non comporta mai decadenza dalle agevolazioni la successione a causa di morte.

Prima che siano trascorsi cinque anni è comunque **concessa la facoltà di trasferire o affittare il terreno** a favore del **coniuge**, di **parenti entro il terzo grado** o di **affini entro il secondo grado** che esercitino l'attività di imprenditore agricolo, a condizione che si mantenga la destinazione agricola del fondo (*art. 11, comma 3, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228*). Questa norma ha reso più facile la riorganizzazione dell'azienda agricola all'interno della famiglia, rimuovendo quello che rappresentava un grosso ostacolo al trasferimento della proprietà dei terreni, o quanto meno della gestione

dell'azienda, alle nuove generazioni.

In caso di conferimento di azienda in società l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, e così anche le imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso in cui vi siano beni immobili aziendali e, tra questi, quelli ad uso residenziale rurale.

- Imposizione diretta e plusvalenze -

Per le imprese individuali e le società semplici che esercitino attività agricola il reddito dell'attività agricola rientra nella categoria dei Redditi Fondiari; esso viene così quantificato secondo i **criteri catastali**.

Sono irrilevanti i ricavi e qualsiasi componente positiva derivante dallo svolgimento dell'attività agricola.

Con Legge n.296/2006, a partire dal 1/1/2007, anche le società agricole aventi forma giuridica di s.n.c., s.a.s, s.r.l. e soc. coop. hanno la possibilità **opzionale** di determinare il reddito su base catastale in luogo di quella di bilancio; l'opzione è vincolante per un triennio.

Ai fini delle imposte dirette la cessione di azienda agricola non dà luogo a plusvalenze tassabili, ex art. 86 Tuir, **per carenza di presupposto impositivo**: si versa infatti al di fuori dell'ambito del reddito d'impresa; le plusvalenze derivanti da cessione di azienda agricola restano ricomprese nella determinazione del reddito

agrario.

L'Agenzia Entrate con circolare 6/2006, nel ribadire anche la nozione unitaria di azienda, ha affermato il principio per cui non c'è possibilità di estrapolare la plusvalenza derivante dai singoli beni, in particolare dai terreni, appartenenti al complesso aziendale ai fini dell'applicazione dell'art 67 Tuir

Diverso è il caso in cui venga alienato il singolo terreno:

- se terreno agricolo, la plusvalenza è tassata nel caso di rivendita entro il quinquennio, perché ritenuta speculativa; non si versa alcunché dopo i 5 anni;
- se terreno edificabile la plusvalenza è sempre tassata, indipendentemente dal momento dell'acquisto.

In caso di conferimento di azienda vale il generale principio di neutralità fiscale di cui all'art. 176 Tuir

N.B. E' appena il caso di ricordare che anche nella cessione di un'azienda agricola è possibile riscontrare profili di abuso del diritto, correndo il rischio della elusività (v. art. 37-bis D.P.R. n. 600/73), quando l'operazione mascheri in realtà una vendita frazionata di singoli beni; così beneficiando di un regime agevolativo di tassazione che è ammesso solo in caso di cessione di azienda intesa come complesso unitario di beni.

2) TRASFERIMENTO A TITOLO GRATUITO

Il passaggio generazionale della proprietà fondiaria, dal punto di vista fiscale, presenta importanti differenze a seconda che si tratti di azienda o complesso immobiliare (composto di terreni agricoli e fabbricati rurali pertinenziali): solo nel primo caso, infatti, è possibile usufruire delle **particolari agevolazioni di cui all'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. n.346/90**, come modificato con legge 244/2007, mentre nel secondo si applicheranno - pur con le franchigie di legge - le ordinarie imposte sulle donazioni e sulle successioni.

Pertanto la donazione dell'azienda agricola ed il trasferimento mediante patto di famiglia, ex art. 768-bis c.c., effettuati in favore del coniuge e dei discendenti sono esenti da imposta di registro, nonchè da imposta ipotecaria e catastale - per il caso vi siano immobili aziendali - purchè i beneficiari si impegnino a proseguire l'esercizio dell'attività per un periodo non inferiore a 5 anni e rendano apposita dichiarazione in tal senso in sede di stipula.

Il mancato rispetto di tale impegno comporta decadenza e, quindi, pagamento delle imposte nella misura ordinaria, oltre sanzione amministrativa e interessi di mora.

Nel caso di successione nell'azienda e quindi di comunione incidentale con susseguente regolarizzazione di società di fatto,

tale ultimo atto è soggetto ad imposta fissa di registro (e così anche per le ipotecarie e catastali, v. art. 4, comma 10, D.Lgs. 347/90) se registrato entro un anno dall'apertura della successione.

Resta invece in vigore l'esenzione per giovani agricoltori, di età inferiore a 40 anni, iscritti alla relativa gestione previdenziale, da ogni tributo ex L. n.441/1998 (esenzione da imposta di donazione e di successione, catastale e bollo; imposta ipotecaria in misura fissa) per i trasferimenti a titolo di donazione e/o successione tra ascendenti e discendenti entro il 3° grado dei beni costituenti l'azienda agricola - purchè il beneficiario si impegni a coltivare fondo per almeno 6 anni.