

DIRITTO DELL'ECONOMIA ■ Con la razionalizzazione delle imprese le società possono acquistare terreni con tassa fissa di Registro

# In agricoltura Fisco e Codice si alleano

Riconosciuta la qualifica professionale agli enti collettivi - Maglie più strette per il diritto di prelazione - Favoriti anche i «piccoli»

Una vera e propria rivoluzione nel mondo agricolo, sia sotto il profilo fiscale che sotto l'aspetto societario. A segnare la svolta è l'entrata in vigore, il 7 maggio scorso, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» 94 del 22 aprile 2004.

**Imprenditore agricolo professionale (Iap).** Il decreto introduce la nuova figura dello «Iap persona fisica», che è colui il quale, «in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento Ue 1257/1999 del 17 maggio 1999»:

■ dedica alle attività agricole previste dall'articolo 2135 del Codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;

■ ricava dalle attività svolte almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro (le pensioni di ogni genere, gli assegni a esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni e altri enti operanti nel settore agricolo sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro).

Per l'imprenditore operante nelle zone svantaggiate previste dall'articolo 17 del regolamento Ue 1257/1999 i requisiti elencati sono ridotti al 25 per cento. La qualità di Iap e quindi la ricorrenza dei requisiti sono accertate dagli uffici regionali.

Vista la rilevanza che la nuova legge riconosce all'attività agricola svolta sotto forma societaria, i compensi relativi all'incarico di amministratore di una società di capitali agricola dovrebbero essere considerati a favore dell'imprenditore agricolo in quanto sono redditi realizzati nell'ambito dell'agricoltura. Vanno invece considerati a favore dell'imprenditore agricolo i redditi di parte-

cipazione in società di persone che svolgono attività agricole, per i soci che prestano la loro opera a favore della società.

**Equiparazione dello Iap allo Iatp e al coltivatore diretto.** Dal decreto 99/04, la figura dello «Iap persona fisica»:

■ viene collegata a tutta la legislazione finora varata con riferimento allo Iatp (imprenditore agricolo a titolo principale), figura che peraltro il decreto 99 abroga (viene in-

fatti cancellato l'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, secondo cui, tra l'altro, si doveva considerare a titolo principale l'imprenditore, dotato di «idonea capacità professionale», che dedica all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale);

■ viene equiparata (se si tratta di

sogetto iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale) a quella del coltivatore diretto sotto il profilo delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa in vigore a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

**Agevolazioni per lo Iap che acquista terreni.** Il decreto 99 dispone dunque che anche allo «Iap persona fisica», equiparato al coltivatore di-

retto, d'ora in poi si applica la stessa legislazione di favore, propria del coltivatore diretto, per l'acquisto di fondi agricoli. Questo è il trattamento tributario:

1) l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di 129,11 euro, invece dell'aliquota ordinaria del 15 per cento;

2) l'imposta catastale è dovuta nella misura ordinaria dell'1%, da calcolare sul valore imponibile dato dal prezzo dichiarato nel rogito;

3) l'imposta ipotecaria è dovuta nella misura fissa di 129,11 euro, invece dell'aliquota ordinaria del 2 per cento;

4) il contratto è esente da imposta di bollo (articolo 21 tabella allegato B al Dpr 26 ottobre 1972, n. 642).

Quanto alla documentazione da presentare, al momento della registrazione dell'atto notarile, al fine di conseguire l'agevolazione si applicano le regole previste in materia di piccola proprietà contadina: in particolare, il «certificato provvisorio» rilasciato dall'Ispettorato agrario in sede di registrazione dell'atto e del «certificato definitivo» entro tre anni dalla registrazione, che attesta la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge agevolativa.

Se poi si tratta di un Iap non equiparabile al coltivatore diretto (perché non iscritto nella gestione previdenziale), in conseguenza dell'assimilazione tra Iap e Iatp, invece dell'aliquota del 15% a titolo di imposta di registro dovuta per l'acquisto di fondi agricoli (oltre al 3% per imposte ipotecarie), si dovrà scontare l'aliquota dell'8%, cioè la stessa aliquota finora applicata agli acquisti degli Iatp. Il calcolo va effettuato sul valore imponibile dato dal prezzo dichiarato nel rogito, oltre, naturalmente, all'aliquota del 3% a titolo di imposta ipotecaria.

Se la società perde i requisiti di società agricola o di Iap decade dalle agevolazioni fiscali. Si ritiene che questa circostanza si deve verificare entro cinque anni dall'acquisto, in quanto dopo tale data le agevolazioni sono definitive (articolo 11 del Dlgs 228/01). La cessazione di quote da parte dei soci non comporta mai la decadenza dai benefici fiscali.

Se dunque ricorrono i presupposti, si applicano le regole previste per la piccola proprietà contadina e quindi in sede di registrazione dell'atto si deve presentare il certificato provvisorio e quello definitivo entro il termine di tre anni dalla registrazione. In assenza dell'iscrizione previdenziale per i soci o per l'amministratore, gli acquisti di terreni da parte delle società agricole Iap scontano il trattamento fiscale dello Iap non equiparato al coltivatore diretto (ex Iatp): le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura complessiva dell'11 per cento.

Se la società perde i requisiti di società agricola o di Iap decade dalle agevolazioni fiscali. Si ritiene che questa circostanza si deve verificare entro cinque anni dall'acquisto, in quanto dopo tale data le agevolazioni sono definitive (articolo 11 del Dlgs 228/01). La cessazione di quote da parte dei soci non comporta mai la decadenza dai benefici fiscali.

Se la società perde i requisiti di società agricola o di Iap decade dalle agevolazioni fiscali. Si ritiene che questa circostanza si deve verificare entro cinque anni dall'acquisto, in quanto dopo tale data le agevolazioni sono definitive (articolo 11 del Dlgs 228/01). La cessazione di quote da parte dei soci non comporta mai la decadenza dai benefici fiscali.

Se la società perde i requisiti di società agricola o di Iap decade dalle agevolazioni fiscali. Si ritiene che questa circostanza si deve verificare entro cinque anni dall'acquisto, in quanto dopo tale data le agevolazioni sono definitive (articolo 11 del Dlgs 228/01). La cessazione di quote da parte dei soci non comporta mai la decadenza dai benefici fiscali.

## Esenti gli adeguamenti

Il decreto legislativo 99/04 dispone che la qualifica di Iap (con tutti gli effetti per quanto riguarda la disciplina fiscale sull'acquisto di terreni agricoli ad aliquota dell'11%) spetta anche alle società di persone, di capitali e cooperative che hanno i seguenti requisiti:

■ l'oggetto sociale è riferito esclusivamente all'esercizio delle attività indicate dall'articolo 2135 del Codice civile;

■ nel caso di società di persone, almeno un socio è in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita, la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);

■ nel caso di cooperative, almeno un quinto dei soci sono Iap iscritti nella gestione previdenziale;

■ nel caso di società di capitali, almeno un amministratore sia un Iap iscritto nella gestione previdenziale.

Per adeguarsi a questi requisiti, il decreto dispone che le società già esistenti beneficiano dell'esenzione dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale negli atti catastali e nei registri immobiliari.

Resta l'obbligo della registrazione dell'atto di modifica presso l'agenzia delle Entrate, con il versamento della tassa fissa.

Tuttavia, per le società semplici non vi sono obblighi di forma e quindi l'integrazione della ragione sociale con le parole «società agricola» può essere effettuata mediante una semplice denuncia di varia-

stematica, non si potrebbe tuttavia non ritenere applicabile anche alla società Iap quanto disposto per lo Iap persona fisica: cioè che l'equiparazione al coldiretto è possibile, in quanto si tratta di un Iap iscritto alla gestione previdenziale (articolo 1, comma 4). Cioché è da ritenere che alla società Iap spettano le agevolazioni proprie del coltivatore diretto, se:

■ nel caso di società di persone, almeno un socio sia un Iap iscritto nella gestione previdenziale;

■ nel caso di cooperative, almeno un quinto dei soci siano Iap iscritti nella gestione previdenziale;

■ nel caso di società di capitali, almeno un amministratore sia un Iap iscritto nella gestione previdenziale.

Per adeguarsi a questi requisiti, il decreto dispone che le società già esistenti beneficiano dell'esenzione dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale negli atti catastali e nei registri immobiliari.

Resta l'obbligo della registrazione dell'atto di modifica presso l'agenzia delle Entrate, con il versamento della tassa fissa.

Tuttavia, per le società semplici non vi sono obblighi di forma e quindi l'integrazione della ragione sociale con le parole «società agricola» può essere effettuata mediante una semplice denuncia di varia-

*I benefici al via con il ritocco degli statuti*

possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;

■ nel caso di società di capitali, almeno un amministratore è in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Il Dlgs 99/04 dichiara inoltre applicabili alla società Iap anche i benefici fiscali propri del coltivatore diretto (e quindi l'acquisto di terreni con l'aliquota dell'1% per imposta catastale, oltre a due imposte fisse di registro e ipotecaria).

In virtù di un'interpretazione si-

*Niente vantaggi a chi perde lo «status» nei 5 anni*

## Nelle Snc e Sas solo un socio deve avere il titolo di «Iap»

Il decreto legislativo 99/2004 introduce inoltre la figura giuridica della società agricola di persone (che ha requisiti ulteriori rispetto a quella di persona Iap), società che deve presentare le seguenti qualità:

■ la ragione sociale deve contenere l'indicazione di «società agricola»;

■ l'oggetto sociale deve recare la specifica menzione che la società esercita in via esclusiva le attività previste dall'articolo 2135 del Codice civile;

■ almeno la metà dei soci deve essere in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Anche in questo caso, al fine di adeguarsi ai requisiti il decreto dispone che le società esistenti beneficiano dell'esenzione da tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale negli atti.

**Società agricola di persone e diritto di prelazione.** Alla società agricola di persone vengono dunque attribuiti (oltre ai benefici fiscali propri delle società Iap parificate al coltivatore diretto):

■ il diritto di prelazione nel caso di vendita del fondo da esse condotto in affitto (e il conseguente diritto di riscatto, se il diritto di prelazione viene violato);

■ il diritto di prelazione nel caso di vendita del fondo confinante con quello di cui la società agricola è proprietaria (e il conseguente diritto di riscatto, se il diritto di prelazione viene violato);

■ le agevolazioni previdenziali e assi-

### Così il compendio unico

- Il Dlgs 99/04. Introduce un nuovo concetto di «compendio unico», simile a quello presente nell'ordinamento tributario per le zone di montagna.
- Esenzione. Niente imposte di registro, ipotecaria e catastale per il trasferimento dei terreni agricoli da coloro che s'impegnano a costituire un compendio.
- Dieci anni. Terreni, pertinenze e fabbricati sono indivisibili per dieci anni.

stenziali delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

**Agevolazioni fiscali per il «compendio unico».** Il decreto legislativo 99/2004 introduce un nuovo concetto di «compendio unico» (concetto già presente nel nostro ordinamento tributario per le zone di montagna, introdotto con l'articolo 52 della legge 28 dicembre 2002, n. 448), ora definito come (salva diversa disposizione di legge regionale) «l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti Ce 1257 e 1260/99, e successive modificazioni». Possono essere costituiti in compendio unico terreni agricoli anche non confinanti fra loro purché funzionali all'esercizio dell'impresa agri-

cola. Da questa qualifica in termini di «compendio unico» discende che:

- al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento si applicano l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo;
- i terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituenti il compendio unico, sono considerati unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e durante questo periodo non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi (il vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri immobiliari) dai direttori degli uffici;
- sono nulli gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie che hanno per effetto il frazionamento del compendio unico;
- se nel periodo di indivisibilità decennale i beni disponibili nell'asse ereditario non consentono la soddisfazione di tutti gli eredi, il compendio unico è assegnato all'erede che lo richiede. A favore degli altri eredi sorge un credito garantito da ipoteca, iscritta a tassa fissa sui terreni caduti in successione, da pagare entro due anni dall'apertura della successione con un tasso inferiore di un punto a quello legale.

## Sconti alle coop per l'accorpamento

Le società cooperative sono destinatarie di nuove agevolazioni fiscali in presenza di accorpamento di terreni agricoli. Infatti, l'articolo 11 del decreto legislativo 99/04 («ricomposizione aziendale a mezzo di contratto di società cooperativa») introduce un'agevolazione fiscale riservata agli organismi collettivi.

Viene previsto che sono ridotte a due terzi le imposte per la stipula dei contratti di coop tra imprenditori agricoli che conferiscono alla società terreni di cui essi sono proprietari o affittuari, per la costituzione di un'azienda comune.

La norma è per alcuni aspetti di difficile applicazione e per altri scarsamente interessante. Il trasferimento del diritto di godimento del terreno può avvenire nei seguenti modi:

- conferimento di azienda agricola a fronte del quale il proprietario acquisisce una partecipazione nella coop (occorre fare attenzione al limite del valore della quota pari a 100mila euro per ogni socio, articolo 2525 del Codice civile). Il conferimento di azienda è comunque soggetto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa (articolo 4 della tariffa, parte prima, Dpr 131/86), ridotte a un terzo;
- vendita del terreno alla coop. In questo caso, se la coop è costituita per almeno un quinto da imprenditori agricoli professionali si applicano le imposte fisse di registro e ipotecaria, mentre quella cata-

un coordinamento fra l'articolo 11 del Dlgs 99 e la legge sui patti agrari.

Il godimento del terreno a favore della coop potrebbe diventare oggetto del rapporto mutualistico fra socio e cooperativa, senza la stipula di alcun atto di trasferimento (proprietà o affitto), ma sulla base di un regolamento. La cooperativa procederebbe quindi alla coltivazione del fondo ristornando ai soci l'avanzo economico sulla base delle superficie di terreno conferita in conduzione. In questo caso il rapporto tra socio e cooperativa sarebbe comunque escluso da imposizione in quanto i soci proprietari o affittuari continuerebbero ad assolvere le imposte sui redditi dominicali e agrari.

A CURA DI ANGELO BUSANI GIAN PAOLO TOSONI

