

MARCO MAGRINI¹

Cessione azienda e rami di azienda agricola: profili fiscali

¹ Dottore commercialista

I. L'AZIENDA AGRICOLA: DEFINIZIONE E ATTIVITÀ

L'azienda agricola può essere definita, come il complesso di beni organizzati dall'imprenditore agricolo per l'esercizio della sua attività (conforme alla definizione dell'art. 2555 c.c.). Ed è quindi con riferimento al concetto di attività di impresa agricola che trova la sua definizione.

L'azienda agricola è posseduta dall'imprenditore agricolo impresa individuale o società; esempio una società agricola può possedere una o più aziende agricole (rami di aziende agricole).

L'articolo 2135 codice civile qualifica attività agricole la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse, precisando che «per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

Si intendono comunque connesse, sempre in base all'art. 2135 del c.c., le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Occorre verificare la compresenza del requisito soggettivo e oggettivo.

Requisito soggettivo: l'attività connessa deve essere esercitata dallo stesso soggetto che esercita l'attività agricola principale.

Requisito oggettivo: l'attività connessa deve avere coerenza rispetto all'attività agricola principale utilizzando prevalentemente attrezzatura normalmente presente nella gestione dell'attività agricola.

Nell'ipotesi di impresa gestita da società di persone o da società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, sono considerate attività agricole anche quelle esclusivamente dirette «alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci», senza che venga svolta alcuna fase del ciclo biologico.

Sono attività connesse:

- agriturismo (legge 296/2006)
- enoturismo (art. 1, commi 502/505 legge 205/2017)
- oleoturismo (art. 1, commi 513/514 legge 160/2019)

Sono comprese fra le attività connesse:

- le attività di valorizzazione del territorio
- le attività di valorizzazione del patrimonio rurale e forestale
- le attività di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge

È altresì considerata attività agricola connessa «la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli».

2. IMPRESA AGRICOLA: FORMA DI ESERCIZIO

L'impresa agricola può essere esercitata in forme diverse:

- impresa individuale;
- società di persone;
- società di capitali (anche s.r.l.);
- cooperativa (anche a scopo consortile).

La società agricola (D.lgs. 99/2004 che disciplina la figura dello IAP), non costituisce una nuova forma giuridica in quanto tutte le società, indipendentemente dalla loro natura giuridica, possono qualificarsi come società agricola, purché abbiano specifici requisiti di svolgimento esclusivo delle attività elen-

cate nell'art. 2135 del codice civile, che tuttavia deve concretizzarsi effettivamente e non solo formalmente.

3. AZIENDA AGRICOLA E FONDO RUSTICO: DISTINZIONE

Occorre distinguere la nozione di «Azienda agricola» da quella di «Fondo rustico».

La locuzione «Fondo rustico» è usualmente utilizzata nelle normative concernenti provvidenze finanziarie e agevolazioni fiscali per la cosiddetta piccola proprietà contadina e nella normativa in materia agraria, in particolare in tema di contratti agrari e di affitto.

L'attuale normativa fiscale inoltre non fa più riferimento al concetto di fondo rustico, ma o a quello di terreno agricolo e relative pertinenze oppure a quello di azienda agricola.

Il «Fondo rustico» costituisce uno dei beni costituenti la azienda agricola cioè terreno destinato alla produzione agricola, indipendentemente dalla dotazione di fabbricati colonici e di manufatti, si tratta di un complesso pertinenziale che comprende un bene principale (il terreno agricolo) e i beni accessori a servizio del primo (come l'abitazione dell'agricoltore e dei familiari e altri lavoratori per l'impresa agricola) e può essere detenuto e utilizzato dall'imprenditore agricolo a diverso titolo e così in proprietà, in enfiteusi, in usufrutto, in affitto, in comodato.

4. TRASFERIMENTO DI AZIENDA AGRICOLA E DI FONDO RUSTICO: DISTINZIONE

La distinzione fra trasferimento di azienda agricola o ramo di azienda agricola e fondo rustico con relative pertinenze deve essere operata in concreto, caso per caso in modo da accertare che vi sia trasferimento di azienda e non di singoli beni. Si ha trasferimento di azienda agricola (o ramo di essa) e non di fondo rustico quando, ferma restando l'organizzazione del complesso dei beni destinati all'esercizio dell'impresa, si abbia la mera sostituzione della persona del titolare (persona fisica o società) alla conduzione dell'azienda agricola.

L'azienda agricola ha carattere dinamico, mentre il fondo rustico ha carattere statico. Nella cessione o affitto di fondo rustico attrezzato, il «dinamismo» viene impresso dall'acquirente o dall'affittuario del fondo senza venire condizionato dall'eventuale programma preesistente del cedente; mentre nell'acquisto o affitto di azienda agricola il «dinamismo» impresso dal titolare cedente assume rilievo nella concreta operazione economica: il programma del ceden-

te/locatore è atto ad escludere la scelta di un altro tipo di impresa da parte del cessionario/affittuario.

Nelle espressioni atte a definire l'asset che può essere oggetto di trasferimento occorre tenere in considerazione l'azienda agricola e il ramo di azienda agricola.

L'Azienda Agricola è un insieme di beni potenzialmente idoneo all'esercizio di un'attività d'impresa anche agricola e suscettibile di trasferimento unitario senza requisito dimensionale minimo o qualitativo, se non quello che deriva dall'organizzazione.

Il Ramo di Azienda Agricola invece è un complesso di beni che, pur facendo parte di un insieme omogeneo più vasto, è idoneo a dar luogo a un'azienda oggettivamente autonoma sotto il profilo operativo (art. 2112 cc.), senza requisito dimensionale minimo o qualitativo, se non quello che deriva dall'organizzazione.

5. TRASFERIMENTI DI AZIENDE AGRICOLE: REGIMI FISCALI

5.1 *Casistica fattispecie e imposte applicabili*

Si veda in tabella 1 la schematizzazione delle fattispecie a cui si collegano le imposte relative

IL TRASFERIMENTO A TITOLO ONEROSO, FATTISPECIE	LE IMPOSTE
Conferimento azienda agricola in società (esistente o da costituire)	Imposte indirette (IVA – Registro – Ipo-catastali)
Cessione di azienda o di ramo di azienda agricola Affitto di azienda agricola o di ramo	Imposte dirette (Irpef e Ires – Irap)
Trasferimento a titolo gratuito e successione Oggetto azienda agricola o ramo di essa	Imposte indirette (non IVA) Imposte donazioni successioni

Tab. 1

5.1.1 Trasferimento a titolo oneroso

Imposte indirette nel conferimento in società

Nel caso di conferimento dell'azienda agricola in società, esistente o da costituire,

- imposta di registro è dovuta in misura fissa minima 200,00€ (cfr. Dpr. 131/1986)

- imposte ipotecarie e catastali dovute se vi sono immobili aziendali ricompresi nel conferimento (anche ad uso residenza rurale) e sono fisse (cfr. Dlgs. 347/1990)

Imposte indirette nella cessione di azienda agricola

La cessione d'azienda o di ramo costituisce: un'operazione rilevante ai fini dell'imposta di registro [artt. 2 e 3, co.1, lett. b), Dpr. 131/1986, Tariffa p. I, artt. 1, 2 e 9] in virtù del principio di alternatività tra IVA e registro disciplinato dall'art. 40 TUR.

La ratio dell'esclusione dalla base imponibile Iva della cessione del compendio aziendale deriva dal fatto che oggetto del trasferimento è un elemento patrimoniale e non un'operazione economica.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto la cessione dell'azienda rileva come fattispecie unitaria "esclusa" [art. 2, co.3, lett. b, Dpr. 633/1972] da IVA ciò a prescindere dalla pluralità di atti che vi danno luogo (di cui si assume l'autonomia, seppure in relazione di "collegamento" fra loro).

L'irrelevanza IVA è conforme alle tesi della giurisprudenza consolidata che afferma che la cessione dell'azienda si pone quale evento situato "a monte" rispetto all'attività dell'imprenditore. Si tratta di mero "movimento di capitali", come tale identificabile autonomamente e idonea a escludere dall'ambito di operatività dell'Iva non solo effetti traslativi di proprietà o diritti reali sui singoli beni, ma anche il trasferimento dei contratti e ogni altro effetto in cui si realizza la circolazione dell'azienda.

Nel caso di trasferimento a titolo oneroso (diverso dal conferimento), l'azienda o il ramo viene considerata atomisticamente (cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 6/E/2007, par. 1). L'imposta di registro viene applicata con le diverse aliquote previste per i diversi beni componenti l'azienda. Occorre che siano indicati distinti corrispettivi (e valori), con imputazione delle passività aziendali ai diversi beni, in proporzione al loro valore rispetto a quello complessivo della azienda.

La cessione d'azienda o di ramo è soggetta a imposta di registro proporzionale del 3% sul valore determinato in atto (art. 9 Tariffa parte I, TUR), ad eccezione del valore degli immobili facenti parte del complesso ceduto.

Gli immobili saranno assoggettati a tassazione secondo il valore venale in comune commercio, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa (art. 51, comma 4, Tur) – se il prezzo di cessione dell'azienda è unico e non risulta possibile individuare il singolo valore dei beni.

Si veda riepilogo in tabella 2 dell'imposizione applicabile.

<input type="checkbox"/> <i>imposta di registro</i>	<input type="checkbox"/> <i>Aliquote</i>
<input type="checkbox"/> Fabbricati	<input type="checkbox"/> 9% min. 1.000€ (*)
<input type="checkbox"/> Terreni agricoli	<input type="checkbox"/> 15% min. 1.000€ (*)
<input type="checkbox"/> Aree fabbricabili	<input type="checkbox"/> 9% min. 1.000€ (**)
<input type="checkbox"/> Altri beni e diritti	<input type="checkbox"/> 3%
<input type="checkbox"/> <i>imposte ipotecarie e catastali</i>	<input type="checkbox"/> 50,00 + 50,00€
	(*) occorre verificare la possibilità di applicare le agevolazioni per coltivatori diretti o società agricole cessionarie se IAP
	(**) non rileva la condizione di soggetto passivo IVA del cedente in caso di cessione unitaria (non è soggetto a IVA)

Tab. 2 *Imposizione applicabile*

Per le imposte indirette nella cessione di azienda agricola ai fini dell'applicazione delle aliquote distinte per i vari beni che compongono l'azienda agricola ceduta risultano applicabili le agevolazioni per i:

- trasferimenti di terreni agricoli e loro pertinenze,
- inclusi i fabbricati rurali di cui all'art. 9, co.3, DL. 557/1993 (si veda infra).

Conferma Corte di Cassazione con ordinanza n.15157/2020. Le agevolazioni sono legate alle speciali condizioni del soggetto cessionario (IAP e coltivatori diretti).

Per il trasferimento dei terreni agricoli e relative pertinenze, anche nella cessione di azienda, possono essere invocate tutte le agevolazioni in vigore, che siano compatibili, l'art. 2, co.4-bis DL. 194/2009 agevola l'acquisto oneroso di terreni agricoli e pertinenze tramite la "piccola proprietà contadina".

Gli atti posti in essere a favore di coltivatori diretti e IAP, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa (200 €) e all'imposta catastale nella misura dell'1%.

Non può beneficiare delle agevolazioni fiscali sull'acquisto di terreni agricoli, con l'imposta di registro e ipotecaria nella misura fissa (200 euro) e quella catastale nella misura dell'1%, la società agricola che non ha almeno un amministratore iscritto nella gestione previdenziale e assistenziale degli agricoltori. Questo lo ha confermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 19182 del 17 luglio 2019.

In merito ai requisiti di ruralità dei fabbricati (art. 9 DL. 557/1993):

- Fabbricati rurali di servizio: sono quelli strumentali alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, incluse le costruzioni strumentali de-

stinate a uso ufficio dell'azienda agricola e all'agriturismo; ove censiti in Catasto fabbricati risulteranno in categoria catastale D/10;

- Fabbricati a uso abitativo: sono quelli posseduti e utilizzati quale propria abitazione dall'imprenditore agricolo, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno ovvero affittuario del terreno stesso o dai familiari conviventi a suo carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali, o da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'art. 2 del D.lgs. 99/2004, che rivestano la qualifica di IAP. Il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 mq ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva ovvero il Comune sia considerato montano ai sensi dell'art. 1, co. 3, legge 97/1994, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 mq. Inoltre, non devono avere le caratteristiche delle categorie catastali A/1, A/8 e non devono presentare le caratteristiche di lusso ai sensi del decreto del Ministro Lavori pubblici 02/08/1969, adottato in attuazione dell'art.13 legge 02/07/1949 n. 408. Non competono invece le agevolazioni per l'acquisto di soli fabbricati, anche se con caratteristiche di ruralità fiscale mancando il terreno di cui sono pertinenza.

Per quanto riguarda le imposte ipotecaria e catastale, indicazione della giurisprudenza e della prassi (cfr. Cass. n. 2771/1994, Cass. n. 12406/1995, Cass. n. 10751/2003; ris. 145/E/2005 e n. 350865/1991). La base imponibile per gli immobili facenti parte dell'azienda ceduta è costituita dal valore lordo degli stessi, senza possibilità di detrazione delle proporzionali passività dell'azienda stessa, per lo specifico oggetto dei tributi di trascrizione e catastale «che è quello di rendere pubblico il trasferimento della proprietà immobiliare».

Sono esenti da imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso in virtù del principio di cui all'art. 3, co.4-ter, D.lgs. 346/1990, integrato con D.l. 262/2006.

Imposte dirette nella cessione di azienda agricola

Infine alcune precisazioni per quanto riguarda la tassazione di plusvalenze derivanti da cessione di azienda o ramo di azienda agricola. La cessione dell'azienda agricola (intera o di un ramo) effettuata da persone fisiche e da società semplici esercenti attività di coltivazione del fondo, oppure le altre attività di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c), TUIR, entro i limiti previsti, non comporta la tassazione dell'eventuale plusvalenza riscontrata.

Il sistema di tassazione su base catastale applicabile alle aziende agricole prevede, infatti, che sia assoggettato a imposizione il reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso; non si genera avviamento tassabile.

L'irrelevanza delle plusvalenze conseguenti dalla cessione di aziende agricole è stata segnalata dalla prassi che tutt'oggi assume valenza anche se risalente (circ. 9/9/252 del 21/03/1980). Ha precisato che la cessione di un'azienda agricola che svolge l'attività entro i limiti dell'art. 32, TUIR, non genera plusvalenze.

La giurisprudenza di merito ha confermato la tesi (Comm. trib. regionale del Piemonte Torino, Sez. XXIX, 09/02/2010, n. 10 e la sentenza n. 5 del 13 gennaio 2016 della Comm. trib. regionale della Basilicata), ha precisato che affinché la cessione a titolo oneroso di una azienda agricola, costituita da terreni agricoli, fabbricati rurali, scorte vive e morte, automezzi e attrezzature varie non sia suscettibile di generare plusvalenze tassabili, è necessario che l'attività agricola sia esercitata entro i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR.

Anche se, a seguito della cessione di un'azienda, sussistano gli elementi tipici delle aziende commerciali quali l'avviamento, l'eventuale plusvalenza deve ritenersi assorbita nella determinazione catastale del reddito agrario di cui all'art. 32, TUIR.

Stesso principio d'irrelevanza anche per:

- redditi forfettari delle attività agricole svolte oltre i limiti dell'art. 32 quali, ad esempio: redditi di allevamento con terreni non sufficienti a coprire almeno $\frac{1}{4}$ del fabbisogno di mangimi (art. 56, comma 5, TUIR) (stesso principio agriturismo, eno-oleoturismo);
- redditi determinati ai sensi dell'art. 56-bis, co. 1, TUIR, per coltivazioni su più piani quando la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste, ecc.

Resta controversa l'ipotesi di cessione di un'azienda agricola con beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni le plusvalenze emer-

genti dalla cessione di questi ultimi possono rientrare tra i redditi diversi di cui all'art. 67, co.1, lett. b), TUIR e devono essere assoggettate a tassazione, pare indirettamente smentire la tesi della tassabilità la Cassazione (sentenza sez. V, 05/02/2014, n. 2581) lasciando intendere che se oggetto della cessione fosse stata l'azienda agricola nel suo complesso e non un'area edificabile singola individuata la plusvalenza emersa sarebbe stata riconducibile all'interno dei parametri del reddito agrario (Comm. trib. Regionale del Lazio Roma, Sez. IX, Sent. 17/06/2016 n. 3909).

Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del Dlgs 99/2004 (art. 1, co.1093 e seg. legge 296/2006), possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Anche le società di persone e di capitali che hanno optato per la determinazione del reddito catastale hanno quindi la possibilità di rendere irrilevante per la tassazione Irpef e Ires la plusvalenza da cessione dell'azienda agricola.

Secondo l'Agenzia delle entrate anche le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali esistenti prima dell'opzione per la tassazione catastale, sono tassabili nella misura derivante dalla differenza tra il ricavo conseguito e il costo non ammortizzato dell'ultimo anno antecedente a quello dell'opzione (circ. 50/E/2010 e ris. 227/E/2009).

In assenza dell'opzione per la tassazione catastale sono invece applicabili le disposizioni ordinarie con riferimento alle modalità di determinazione del reddito e valgono, inoltre, per le plusvalenze derivanti da cessione di azienda, le regole generali, incluse quelle della tassazione separata.

Nel caso invece di conferimento di azienda agricola o ramo di azienda, vale il generale principio di neutralità fiscale previsto dall'art.176, co. 1, del Tuir, per cui i conferimenti di aziende non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Le plusvalenze rimangono pertanto latenti al momento del conferimento e verranno tassate quando il conferente cederà la partecipazione ricevuta in cambio, oppure il conferitario cederà l'azienda ricevuta o i singoli beni di cui è composta.

5.1.2 L'affitto di azienda agricola o di ramo

Imposte indirette e dirette nell'affitto di azienda agricola

L'affitto di azienda agricola o ramo (con componente immobiliare distinta da quella mobiliare) e l'affitto di terreni non edificabili e non destinati a parcheggio sono esenti Iva (art. 10, p.8, Dpr. 633/72) e soggetti a imposta pro-

porzionale di registro del 2% (canone parte immobiliare) e 3% (canone parte mobiliare) ma il problema interpretativo si pone limitatamente alla corretta qualificazione del terreno oggetto del contratto di affitto.

Se il terreno facente parte dell'azienda agricola risultasse edificabile o adibito ad area di parcheggio dovrebbe considerarsi escluso dall'azienda agricola e il relativo canone di locazione dovrebbe essere assoggettato a tassazione come operazione imponibile Iva.

L'affitto di fondi rustici, cioè di terreni compreso gli eventuali fabbricati pertinenti destinati allo svolgimento di attività agricola è esente da Iva ai sensi dell'art. 10 co. 1, n. 8 Dpr. 633/1973 è soggetto ad imposta di registro del 0,50% (art. 5, Tariffa p.I) mentre l'affitto di terreni non agricoli (non edificabili e non destinati a parcheggio) è esente da Iva ai sensi dell'art. 10, co.1, n. 8 citato è soggetto a imposta di registro proporzionale del 2%.

In caso di affitto di terreni e affitto di azienda agricola non ricorre l'applicazione dell'art. 35 co.10-quater, Legge 248/2006, che fa riferimento ai soli fabbricati il cui valore è legato all'analisi comparativa delle imposte indirette dovute.

Si tratta di una problematica relativa alla posizione del locatore che potrebbe mettere in discussione il carattere esclusivo delle proprie attività agricole e rischiare di perdere la qualifica relativa e il regime agevolato. Opera l'art. 36, co. 8 del Dl. 179/2012 che introduce una norma di salvaguardia concernente gli affitti dei terreni e fabbricati dell'azienda agricola (modifica l'art. 2, co.1, D.lgs. 99/2004).

In base all'art. 36, co. 8 del Dl. 179/2012, non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati a uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati a uso strumentale alle attività agricole di cui all'art. 2135 del c.c., sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata.

Il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi. Resta tuttavia fermo l'assoggettamento di tali ricavi a tassazione in base alle regole del testo unico delle imposte sui redditi.

RIASSUNTO

Trattare i profili della cessione di aziende o di rami di aziende agricole implica definire il concetto di azienda agricola e delle attività che in essa vengono svolte, distinte fra attività primarie e attività connesse. È necessario inoltre inquadrare la forma di esercizio dell'im-

presa e distinguere l'azienda, vista come l'organizzazione di beni e servizi, dal fondo rustico, che è invece un bene immobiliare; tali distinzioni implicano conseguenze significative anche al momento dell'atto di trasferimento, caratterizzato da una fattispecie articolata in ragione dei diversi regimi fiscali applicabili. La questione va inoltre affrontata anche nei casi dell'affitto di azienda o di ramo di azienda agricola.