

Le società agricole e il passaggio generazionale

Paolo Tonalini - Notaio

Società agricole e agevolazioni fiscali

Le società agricole in possesso dei requisiti previsti dalla legge possono ottenere la **qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap)** e avere così diritto a **tutte le agevolazioni tributarie in materia di imposte indirette e creditizie che in passato erano riservate ai coltivatori diretti**, cioè alle persone fisiche che dedicano la propria attività manuale alla coltivazione del terreno.

Le società agricole possono dunque chiedere le agevolazioni fiscali per l'acquisto di fondi agricoli, e in particolare la cosiddetta agevolazione per la **piccola proprietà contadina (Ppc)**, che oggi è "piccola" solo di nome, dato che può essere utilizzata per l'acquisto di fondi agricoli di qualsiasi dimensione.

Le agevolazioni fiscali possono essere richieste **anche prima che la società agricola abbia ottenuto la qualifica di imprenditore agricolo professionale, purché abbia già presentato la domanda all'ufficio regionale competente**, che ne rilascia certificazione, e il socio o l'amministratore abbia la qualifica di Iap o coltivatore diretto (o almeno abbia presentato la domanda per ottenere la qualifica di Iap) e **sia già iscritto alla gestione previdenziale; la qualifica deve essere ottenuta entro ventiquattro mesi**, a pena di decadenza dalle agevolazioni.

La riforma introdotta dal d.lgs. 99/2004 **ha dunque reso appetibile la costituzione di società per l'esercizio in forma associata dell'attività agricola**, che in precedenza era penalizzato dalla legge.

I requisiti delle società agricole

Le società agricole possono essere costituite nella forma di **società di persone** (società semplici, s.n.c. o s.a.s.), **società di capitali** (s.r.l. o s.p.a.) e **cooperative**, ma devono essere sempre presenti **tre requisiti**, due di carattere formale, che riguardano il contenuto dell'atto costitutivo o dello statuto, e il terzo di natura sostanziale, che riguarda le persone dei soci o degli amministratori.

Il primo requisito riguarda l'oggetto sociale. La società deve avere come **oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse**, individuate dall'*art. 2135 del codice civile*. Ricordiamo che secondo la nuova formulazione di questa norma rientrano tra le attività agricole la **coltivazione del fondo**, la **silvicoltura**, l'**allevamento di animali** e tutte le attività connesse, cioè:

- le attività dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti** ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
- la **fornitura di beni o servizi** utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola;
- l'**agriturismo**.

Il secondo requisito è relativo alla **ragione sociale o denominazione**, che deve sempre **contenere l'indicazione "società agricola"**.

Il terzo requisito, sicuramente il più importante, è diverso secondo il tipo di società prescelto.

Nelle **società di persone** almeno **uno dei soci** deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto, mentre gli altri soci possono anche non essere agricoltori, indipendentemente dal loro numero. Nelle società in accomandita semplice (s.a.s.) deve essere imprenditore agricolo professionale **almeno un socio accomandatario**.

Nelle **società di capitali** deve essere imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto **almeno un amministratore**.

Dato che nelle società di capitali gli amministratori possono anche non essere soci, **possiamo avere una società agricola in cui nessuno dei soci è un agricoltore**, e magari **solo uno dei membri del consiglio di amministrazione, del tutto ininfluenza nelle decisioni, è in possesso della qualifica di Iap**.

Potremmo anche ipotizzare una società unipersonale in cui il socio unico non è agricoltore, e solo uno degli amministratori riveste la qualifica prevista dalla legge. Le agevolazioni raggiungono, in questo caso, la loro massima estensione, e rappresentano un notevole incentivo alla costituzione di società agricole.

Nelle **società cooperative**, infine, occorre invece che **almeno un amministratore, che sia anche socio**, abbia la qualifica di Iap o coltivatore diretto.

Dobbiamo però tenere presente una limitazione importante: **la qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto può essere apportata dall'amministratore a una sola società**.

Ricordiamo anche che l'amministratore di società agricola di capitali e il socio di società agricola di persone possono **acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale in virtù dell'attività svolta nell'ambito della società agricola**, purché siano in possesso delle competenze professionali in campo agricolo, dedichino all'attività svolta nell'ambito della società agricola almeno la metà del proprio tempo di lavoro e ne ricavano almeno la metà del proprio reddito (escluse le pensioni). Le somme percepite per l'attività svolta nelle società agricole consentono l'iscrizione nella gestione previdenziale agricola.

La qualifica dell'amministratore

La norma che limita l'apporto della qualifica da parte dell'amministratore a una sola società agricola **si applica senza dubbio alle società di capitali e alle società cooperative**, per le quali la legge richiede che "almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale" (*art. 1, comma 3, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*). In questo caso, infatti, può trovare immediata applicazione la successiva disposizione secondo la quale "la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società" (*art. 1, comma 3-bis, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99*).

Diversa è la situazione per le **società di persone**, per le quali la legge richiede che "**almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale**". Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari".

Nelle società di persone (a differenza che nelle società di capitali e cooperative) **il soggetto che apporta la qualifica alla società è il socio, non l'amministratore**, dunque appare dubbia la possibilità di applicare anche alle società di persone la norma che limita

L'apporto della qualifica a una sola società, norma che fa espresso riferimento all'apporto della qualifica da parte dell'amministratore.

Occorre però fare attenzione, perché **l'Agenzia delle entrate, in alcuni casi, ha contestato la qualifica di imprenditore agricolo professionale della società agricola** (e pertanto ha negato l'applicazione delle agevolazioni fiscali) quando **il socio ha apportato la qualifica a più società di persone**.

Appare comunque più aderente al dettato normativo l'interpretazione secondo cui **non è prevista alcuna limitazione all'apporto della qualifica da parte del socio a più società di persone**.

Questa interpretazione è stata sostenuta dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate dell'Emilia Romagna, che nella 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".

Nello stesso senso si è espresso il Consiglio Nazionale del Notariato nelle risposte ai quesiti n. 17-2006/T e n. 1026-2014/T.

L'interpretazione è stata infine confermata dal Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali nella nota n. 3064 del 23 marzo 2018.

Ciò appare coerente con la finalità di evitare che un agricoltore venga coinvolto nell'amministrazione di più società di capitali (o cooperative), al solo fine di apportarvi la sua qualifica, senza esserne socio, che è cosa ben diversa dall'assumere la qualità di socio in una società di persone.

L'adeguamento delle società agricole

Per poter ottenere la **qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap)**, e avere così diritto a tutte le agevolazioni, anche le società agricole già esistenti prima della riforma introdotta dal d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, devono **adeguarsi ai requisiti richiesti dalla legge**.

In particolare, tutte le società devono **modificare la denominazione o la ragione sociale per inserire la dicitura "società agricola"**.

A tal fine è prevista un'agevolazione che consiste nell'**esenzione da qualsiasi imposta dovuta per gli atti modificativi degli statuti e dei patti sociali**.

Società agricole e reddito catastale

Dal primo gennaio 2007 **tutte le società agricole (ad eccezione di Spa e Sapa) possono chiedere di pagare le imposte sul reddito in base alle rendite catastali dei terreni**, proprio come avviene per gli imprenditori agricoli individuali. Fino al 31 dicembre 2006, invece, questa regola si applicava solo alle società semplici (che per questo motivo erano di solito preferite dagli agricoltori), mentre le altre società (di persone o di capitali), anche quando esercitavano esclusivamente attività agricole, erano necessariamente soggette all'imposizione secondo le ordinarie regole del bilancio. Oggi tutte le società agricole sono state equiparate sotto questo profilo (con la sola eccezione delle Spa e Sapa), dunque possono scegliere liberamente se pagare le imposte sul reddito in base al bilancio oppure alle rendite catastali dei terreni.

Anche **le società che svolgono esclusivamente** l'attività di manipolazione, conservazione, **trasformazione, commercializzazione** e valorizzazione di **prodotti agricoli ceduti dai soci** sono considerate società agricole, e quindi **imprenditori agricoli**, usufruendo di una

serie di vantaggi, anche se non si tratta di società cooperative (*art. 1 comma 1094 della legge 296/2006*). Dal primo gennaio 2008 queste società, se costituite nella forma di società di persone (società semplici, s.n.c. o s.a.s.) oppure s.r.l., anche consortile, possono scegliere di essere tassate in base al bilancio oppure con l'applicazione ai ricavi di una percentuale forfetaria di redditività del 25%, peraltro molto elevata, e quindi di solito non conveniente (*art. 1 comma 177 della legge finanziaria 2008*).

Scegliere la forma giuridica dell'impresa

La scelta della forma da adottare per l'impresa agricola dipende in larga misura dalle agevolazioni di cui si può godere. In questa tabella riassumiamo le principali differenze tra i diversi tipi di impresa agricola individuale e societaria sotto il profilo delle agevolazioni sull'acquisto dei terreni agricoli (ppc), delle imposte sul reddito e dell'eventuale diritto di prelazione per l'acquisto dei terreni agricoli condotti in affitto o confinanti con quelli di proprietà.

Tipo di impresa	Agevolazioni sull'acquisto dei terreni	Imposte sul reddito	Prelazione affittuario	Prelazione confinante
Coltivatore diretto	SI	Rendite catastali	SI	SI
Iap	SI	Rendite catastali	NO	SI
Società semplice agricola	SI	Rendite catastali	SI*	SI*
Società di persone agricola	SI	Bilancio o rendite catastali	SI*	SI*
Srl agricola	SI	Bilancio o rendite catastali	NO	(NO)
Spa agricola	SI	Bilancio	NO	(NO)
Società cooperativa agricola	SI	Bilancio o rendite catastali	SI**	SI**

* Il diritto di prelazione sull'acquisto di terreni agricoli spetta alle società agricole di persone solo se almeno la metà dei soci sono coltivatori diretti.

** Il diritto di prelazione agraria spetta, a determinate condizioni, alle cooperative agricole di coltivatori della terra e alle cooperative di imprenditori agricoli che utilizzano prevalentemente prodotti dei soci, o forniscono beni e servizi prevalentemente ai soci.

La società semplice agricola

La **società semplice** è sicuramente la forma giuridica più diffusa per l'esercizio associato dell'attività agricola. Questa è la forma societaria **espressamente creata dal legislatore per l'esercizio dell'impresa agricola**, e le è **precluso l'esercizio di qualsiasi attività commerciale**.

Oggi la società semplice non è più l'unica forma societaria che consente agli agricoltori di **pagare le tasse in base alle rendite catastali dei terreni**, ma rimane il tipo societario preferito dalla maggior parte delle imprese agricole gestite in forma associata, e può essere definita la **società agricola per eccellenza**.

Società agricole e prelazione agraria

Il diritto di prelazione agraria consiste nel **diritto di essere preferiti ad altri per l'acquisto di un fondo agricolo, a parità di prezzo, quando il proprietario decide di venderlo**. Questo diritto di prelazione è riconosciuto solo in presenza di determinate condizioni, soggettive e oggettive.

Nella definizione di prelazione agraria rientrano due distinti diritti di prelazione, soggetti a regole in parte diverse e rispondenti a differenti finalità. Da una parte c'è la prelazione riconosciuta all'**affittuario del fondo offerto in vendita** (*art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590*), dall'altra quella del **proprietario del fondo confinante** con quello offerto in vendita (*art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817*).

Il diritto di prelazione agraria spetta tradizionalmente al **coltivatore diretto**, sia quale affittuario del fondo offerto in vendita (*art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590*), sia quale proprietario del fondo confinante con quello offerto in vendita (*art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817*).

La riforma dell'impresa agricola ha esteso il diritto di prelazione per l'acquisto dei terreni condotti in affitto o confinanti alle **società agricole di persone** (società semplici, s.n.c., s.a.s.) **in cui almeno la metà dei soci è in possesso della qualifica di coltivatore diretto** (*d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, modificato dal d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101*).

In seguito **il diritto di prelazione agraria per l'acquisto del fondo confinante è stato esteso agli imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti nella gestione previdenziale agricola dell'Inps** (*art. 1, terzo comma, della legge 28 luglio 2016, n. 154, che ha introdotto il numero 2-bis nel primo comma dell'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817*).

Agli imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti nella gestione previdenziale agricola dell'Inps spetta però il diritto di prelazione **solo in qualità di proprietari del fondo confinante, e non quali affittuari** del fondo offerto in vendita.

La prelazione agraria era tradizionalmente riservata ai coltivatori diretti, e da ciò derivava l'impossibilità di riconoscere questo diritto alle società agricole, che non possono avere tale qualifica, riservata alle persone fisiche.

La situazione è però cambiata con la riforma dell'impresa agricola introdotta dal d.lgs. 99/2004, e con le modifiche successive.

Oggi esistono **alcuni casi in cui la prelazione agraria spetta anche alla società agricole**. Anzitutto, hanno diritto alla prelazione agraria **le società agricole di persone in cui almeno la metà dei soci ha la qualifica di coltivatore diretto**. La riforma dell'impresa agricola (*d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, modificato dal d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101*) ha infatti previsto il diritto di prelazione per l'acquisto dei terreni condotti in affitto o confinanti alle società agricole di persone (società semplici, s.n.c., s.a.s.) in cui almeno la metà dei soci è in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 e seguenti del codice civile.

In questo caso, dunque, deve essere presente un **collegamento con la figura del coltivatore diretto**, a cui era tradizionalmente riservato il diritto di prelazione. Ciò che conta è il numero dei soci, indipendentemente dalla loro quota di partecipazione, poiché il legislatore non ha fatto riferimento alla metà del capitale sociale, ma alla metà dei soci (da calcolare dunque per teste).

Inoltre è espressamente previsto che la qualifica di coltivatore diretto deve risultare dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 e seguenti del codice civile, un requisito che non è invece richiesto per l'esercizio del diritto di prelazione da parte del coltivatore diretto quale persona fisica. Ricordiamo infatti che la giurisprudenza consolidata sulla prelazione agraria ha ritenuto irrilevante, ai fini della qualifica di coltivatore diretto, l'iscrizione al registro delle imprese, come in altri albi o elenchi, facendo riferimento solo all'esercizio di fatto dell'attività agricola.

Il diritto di prelazione dell'affittuario spetta inoltre alle **cooperative agricole di coltivatori della terra** (art. 16 della legge 14 agosto 1971 n. 817). In questo caso imprenditore agricolo è la cooperativa, non i singoli soci, che possono anche non essere coltivatori diretti ma braccianti agricoli (Cass. 18 giugno 1996 n. 5577; Cass. 13 gennaio 1986, n. 151).

La lettera della legge fa riferimento **solo al diritto di prelazione dell'affittuario**, richiamando espressamente l'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e tale è l'opinione prevalente, ma alcuni interpreti ritengono che si applichi anche alla prelazione del confinante (art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817).

Il diritto di prelazione agraria è stato poi esteso alle **cooperative di imprenditori agricoli** che utilizzano, per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico (considerate imprenditori agricoli ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 22), **quando almeno la metà degli amministratori e dei soci è in possesso della qualifica di coltivatore diretto**, come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui agli articoli 2188 e seguenti del codice civile (art. 7-ter del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, introdotto dalla legge di conversione 11 agosto 2014, n. 116).

In questo caso la legge fa espresso riferimento al diritto di prelazione di cui all'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e all'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, pertanto a questo tipo di cooperative agricole spetta il diritto di prelazione **sia quale affittuario, sia quale confinante**.

Anche qui il legislatore ha fatto espresso riferimento all'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese quale criterio per verificare la qualifica di coltivatore diretto, confermando una tendenza che potrebbe in futuro influenzare la giurisprudenza anche al di fuori dei casi in cui l'iscrizione al registro delle imprese è specificamente richiamata.

Non sembra invece che si possa applicare alle società agricole la norma che estende il diritto di prelazione del confinante all'imprenditore agricolo professionale (Iap) iscritto nella previdenza agricola (art. 1, terzo comma, della legge 28 luglio 2016, n. 154, che ha introdotto il numero 2-bis nel primo comma dell'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817).

Il riferimento generico all'imprenditore agricolo professionale sembra comprendere anche le società agricole, che come è noto possono ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, ma la norma che estende il diritto di prelazione **richiede espressamente che l'imprenditore agricolo professionale sia "iscritto nella previdenza agricola"**, e questa è una caratteristica specifica delle persone fisiche, che manca alle società.

L'interpretazione letterale della nuova norma porterebbe dunque a concludere che **le società agricole, pur avendo la qualifica di imprenditore agricolo professionale, non possono beneficiare del diritto di prelazione agraria per l'acquisto dei fondi confinanti**, e tale è attualmente l'opinione prevalente tra gli interpreti, pur rimanendo qualche dubbio in attesa di una presa di posizione della giurisprudenza.

Il passaggio generazionale del fondo agricolo

Nei prossimi anni sono previsti alcuni cambiamenti importanti nelle regole che disciplinano le imposte sulle successioni.

Anzitutto è considerato **probabile un aumento delle imposte di successione**, sotto forma di **riduzione delle attuali franchigie** (cioè delle soglie di esenzione) e di **aumento delle aliquote**.

Nel contempo potrebbe essere attuata anche la **riforma del catasto**, che si propone di avvicinare le rendite catastali ai reali valori di mercato degli immobili. Poiché le imposte sulla successione si applicano, per quanto riguarda i terreni agricoli e altri immobili, ai valori catastali, il loro aumento comporterà un corrispondente incremento dell'imposizione fiscale sulle successioni.

La combinazione di questi due elementi fa temere un consistente **aumento delle imposte applicate alle successioni**.

La donazione è considerata un anticipo della futura successione, quindi le imposte applicate alla donazione sono le stesse previste per la successione. Stesse aliquote e stesse franchigie.

Il passaggio generazionale attuato mediante una donazione fatta in vita è soggetto immediatamente all'imposta di donazione, e non è più tassato al momento della successione.

Se le regole fiscali rimanessero ferme, il costo della successione e della donazione sarebbe dunque lo stesso.

Soggetti	SU TUTTI I BENI	SOLO SUGLI IMMOBILI	
	Imposta di successione e donazione	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
Coniuge, figli e parenti in linea retta	4% * (oltre € 1.000.000)	2%	1%
Fratelli e sorelle	6% (oltre € 100.000)	2%	1%
Altri parenti fino al 4° grado, affini fino al 3° grado	6%	2%	1%
Altri soggetti	8%	2%	1%

** Sono esenti dall'imposta i trasferimenti, a favore dei soli discendenti e del coniuge, di aziende o rami di azienda, di quote sociali e di azioni, in presenza di alcune condizioni indicate dalla legge.*

In un momento storico in cui ci si aspetta un incremento del carico fiscale per le successioni, può essere invece conveniente **anticipare il passaggio generazionale**, almeno per alcuni beni, per approfittare delle norme fiscali favorevoli.

Ecco perché, negli ultimi anni, molte famiglie hanno iniziato ad attuare un passaggio generazionale anticipato, che grazie alle attuali soglie di esenzione piuttosto elevate può spesso avvenire con un costo minimo, e comunque, anche per i patrimoni più consistenti,

che superano la soglia di esenzione, può beneficiare delle aliquote fiscali ancora ragionevoli.

Nel caso delle **aziende e partecipazioni sociali**, inoltre, è oggi possibile beneficiare dell'**esenzione totale dalle imposte prevista, in determinati casi, per i trasferimenti a favore dei discendenti**.

Nel pianificare il passaggio generazionale del fondo agricolo occorre individuare gli strumenti che ci consentano di **prevenire la possibilità di contestazioni** da parte degli altri futuri eredi, assicurando la certezza del trasferimento, e di **approfittare delle agevolazioni o esenzioni fiscali** che consentono, in molti casi, di attuare l'operazione con un costo estremamente ridotto, anche per proprietà di rilevante valore. Nel caso in cui il trasferimento dovesse essere attuato con un atto a titolo oneroso, è inoltre importante escludere la possibilità dell'esercizio del diritto di prelazione agraria da parte dei confinanti.

In questa analisi dobbiamo anzitutto distinguere tra le diverse situazioni in cui può trovarsi il fondo agricolo che vogliamo trasferire ai discendenti.

Può infatti essere un **fondo agricolo gestito sotto forma di impresa individuale** da uno dei genitori, un **fondo agricolo di proprietà dei genitori, la cui gestione è affidata ad altro soggetto**, oppure un **fondo agricolo di proprietà di una società (agricola o immobiliare)**, nella quale i genitori hanno una partecipazione.

Fondo agricolo gestito come impresa individuale da uno dei genitori

Se il fondo agricolo è attualmente gestito da uno dei genitori sotto forma di impresa individuale, il passaggio generazionale può essere attuato in modo efficiente con il **patto di famiglia**, uno strumento introdotto nel nostro ordinamento giuridico da alcuni anni, che consente il **trasferimento gratuito dell'azienda agricola a un discendente (o anche a più discendenti) con il consenso di tutti i futuri eredi necessari** del disponente (i cosiddetti "legittimari", cioè normalmente il coniuge e gli altri figli), in modo che sia **preclusa la possibilità di contestazioni** al momento della futura successione.

Il patto di famiglia è, in pratica, qualcosa di simile a una donazione, che però, a differenza delle donazioni, **non può essere impugnato**, perché vi hanno acconsentito tutti i futuri eredi.

Nel patto di famiglia può essere previsto che **chi riceve l'azienda liquidi la quota spettante agli altri legittimari** (fratelli o sorelle), in denaro o in natura (anche in via dilazionata), **oppure che questi rinuncino** alla loro quota (come avviene spesso per il coniuge del disponente) anche a fronte di donazioni che ricevono contestualmente (o hanno già ricevuto) dal disponente.

Il patto di famiglia può oggi godere dell'**esenzione dalle imposte indirette sul trasferimento dell'azienda agricola**, comprensiva dei terreni e fabbricati strumentali, quindi può essere attuato con un costo estremamente ridotto, anche per aziende agricole di estensione rilevante, a condizione che **il beneficiario prosegua l'attività d'impresa per almeno cinque anni dopo il trasferimento**.

Nel caso in cui il trasferimento dell'azienda avvenga a favore di più discendenti, l'azienda dovrà essere oggetto di **conferimento in una società agricola**, per l'esercizio in forma associata dell'impresa. Anche questo passaggio può essere gestito in esenzione fiscale.

Se i genitori intendono mantenere una quota di partecipazione nella futura società agricola, è possibile attuare l'operazione mediante **conferimento dell'azienda agricola in una società agricola, con contestuale trasferimento di parte delle quote sociali ai discendenti mediante patto di famiglia**.

La costituzione di una società agricola ci consente inoltre una maggiore flessibilità nell'attribuzione di diritti ai soci, ad esempio per **separare la gestione dalla proprietà dell'azienda**, intervenendo sui patti sociali (nelle società di persone) o sullo statuto (nelle società di capitali).

Trattandosi di trasferimento a titolo gratuito, il patto di famiglia, proprio come la donazione, non presenta alcun problema sotto il profilo della prelazione agraria.

Quando il passaggio generazionale avviene a favore dell'**unico figlio**, con il consenso di entrambi i genitori, potrebbe anche non essere necessario utilizzare la forma del patto di famiglia, attuando il trasferimento con una semplice **donazione** dell'azienda agricola, che gode anch'essa dell'esenzione fiscale.

Se invece ci sono più figli e l'azienda è destinata a uno solo di essi, ma **gli altri non sono disponibili a firmare il patto di famiglia**, la donazione potrebbe essere impugnata nell'ambito della futura successione, ricorrendone i presupposti. Occorre quindi verificare l'eventuale **presenza di altre donazioni, anche indirette**, fatte in passato agli altri figli, o **prevedere future attribuzioni a loro favore, anche in forma testamentaria**, che impediscano di impugnare la donazione dell'azienda. In alternativa, si possono prendere in esame altre forme di trasferimento dell'azienda, per esempio il contratto di mantenimento vitalizio, un contratto atipico che prevede il trasferimento dell'azienda a fronte dell'assunzione dell'obbligo di assistere personalmente e provvedere a tutte le esigenze dei genitori (vitto, alloggio, cure mediche, etc.).

Fondo agricolo di proprietà dei genitori, la cui gestione è affidata ad altro soggetto

La situazione è più complessa quando i genitori sono proprietari del fondo agricolo, ma la gestione dell'azienda è affidata ad altro soggetto (al figlio, a una società o a terzi).

In questo caso, **non è possibile attuare il trasferimento del solo fondo agricolo con il patto di famiglia** (che deve avere per oggetto aziende o partecipazioni sociali, e non soltanto beni immobili), **né è possibile godere dell'esenzione fiscale** per la donazione (anche questa, infatti, si applica solo al trasferimento di aziende o partecipazioni sociali).

Rimane la possibilità di approfittare dell'attuale regime fiscale previsto per la **donazione a favore dei discendenti in linea retta** (franchigia di un milione di euro per ogni discendente sull'imposta di donazione, e aliquota del 4% sull'eccedenza, a cui si aggiunge il 3% di imposte ipocatastali; le imposte si calcolano sul valore catastale, che oggi di solito è significativamente inferiore al valore reale di mercato dei terreni agricoli).

In alternativa si potrebbe prendere in esame la vendita del fondo agricolo ai discendenti (eventualmente previa costituzione di società agricola), se questi sono in possesso della qualifica che consente di applicare le agevolazioni per l'acquisto di fondi agricoli (la cosiddetta agevolazione "Ppc"). Dobbiamo peraltro tenere presente che al trasferimento di immobili tra genitori e figli si applica la cosiddetta "presunzione di liberalità", in forza della quale i trasferimenti immobiliari tra parenti in linea retta o coniugi si presumono donazioni se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito (*art. 26 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro*), quindi anche la compravendita, ricorrendo tale ipotesi, potrebbe essere tassata come donazione.

Ricordiamo anche che in caso di compravendita occorre verificare l'eventuale presenza di confinanti aventi diritto di prelazione agraria.

In ogni caso il debito del figlio verso i genitori, risultante dalla compravendita dei terreni agricoli, potrebbe essere oggetto, in futuro, di **remissione**. La soluzione più conveniente deve essere verificata in relazione alla situazione specifica.

Se il **fondo agricolo è destinato a uno solo dei figli**, occorre anche qui verificare l'eventuale presenza di **altre donazioni, anche indirette**, fatte in passato agli altri figli, o **prevedere future attribuzioni a loro favore, anche in forma testamentaria, che impedirebbero di impugnare la donazione del fondo agricolo**. In alternativa, può essere opportuno orientarsi verso lo strumento della compravendita, oppure prendere in esame altre forme contrattuali, come per esempio il contratto di mantenimento vitalizio.

Fondo agricolo di proprietà di una società (agricola o immobiliare) nella quale i genitori hanno una partecipazione.

Quando il fondo agricolo è di proprietà di una società nella quale i genitori hanno una partecipazione, può essere possibile, **in alcuni casi**, attuare il passaggio generazionale con lo strumento del **patto di famiglia**, con l'applicazione dell'**esenzione fiscale**, come per l'azienda individuale.

Ciò può avvenire senza problemi quando si tratta di una **società agricola (di qualsiasi tipo), che gestisce direttamente il fondo**.

Se invece il **fondo agricolo è affittato a terzi, occorre verificare che la società svolga un'attività d'impresa**. Ne sono escluse, dunque, le società semplici immobiliari. L'esenzione fiscale, inoltre, non si applica quando si verificano le ipotesi per cui la società è considerata "di comodo" ai fini delle imposte sul reddito.

Il patto di famiglia, dunque, può avere per oggetto anche le quote di partecipazione a una società. Sotto il profilo dell'esenzione fiscale, però, esistono alcune differenze tra le **società di persone** (nelle quali è sufficiente che **il beneficiario continui l'attività per almeno cinque anni dopo il trasferimento**) e le **società di capitali**, quali le Srl agricole (nelle quali l'agevolazione fiscale è subordinata al trasferimento di una **partecipazione di controllo della società**, cioè più della metà dei diritti di voto). In questo caso l'operazione deve essere studiata con maggiore attenzione, soprattutto se il passaggio generazionale deve avvenire a favore di più figli, potendo ricorrere in tal caso al trasferimento congiunto di un'unica quota di partecipazione sociale cointestata, con nomina di un rappresentante comune.

Se non risulta attuabile il patto di famiglia, c'è sempre la possibilità di ricorrere alla **donazione delle quote sociali**, a cui si applicano le stesse regole per quanto riguarda l'esenzione dalle imposte indirette, e ove non fosse possibile godere dell'esenzione si può comunque approfittare dell'attuale regime fiscale previsto per la donazione di quote sociali ai discendenti in linea retta (franchigia di un milione di euro per ogni discendente sull'imposta di donazione, e aliquota del 4% sull'eccedenza; calcolo dell'imposta sulla base del valore contabile della quota sociale, escluso l'avviamento).

La presenza di una società agricola ci consente inoltre una **maggiore flessibilità nell'attribuzione di diritti ai soci**, ad esempio per separare la gestione dalla proprietà dell'azienda, intervenendo sui patti sociali (nelle società di persone) o sullo statuto (nelle società di capitali).

In alcuni casi, potrebbe risultare vantaggiosa, sotto il profilo fiscale, la costituzione di una **holding di famiglia** mediante conferimento delle partecipazioni sociali.

Milano, 29 ottobre 2019

Paolo Tonalini
notaio@tonalini.it